

**KÖNYVVIZSGÁLÓK KÖTELEZŐ**

**SZAKMAI TOVÁBBKÉPZÉSE**

**2019.**

**3. ETIKAI KÉRDÉSEK A GYAKORLATBAN – FÜGGETLENSÉG,  
ÖSSZEFÉRHETETLENSÉG**

### 3.1. Bevezetés

(1. dia)

A Könyvvizsgálók Nemzetközi Etika Standard Testülete (IESBA) által kiadott Könyvvizsgálók Etika Kódexe (Code of Ethics for Professional Accountants) (a továbbiakban az „IESBA Kódex” vagy „Kódex”) az alábbi gondolattal indít: „A könyvvizsgálói szakma egyik megkülönböztető jegye annak a felelősségnek az elfogadása, hogy a köz érdekében jár el. Ezért a kamarai tag könyvvizsgáló felelőssége nem korlátozódik kizárólag arra, hogy kielégítse egy egyéni ügyfél vagy munkáltató igényeit.” A könyvvizsgálónak a különböző etikai normáknak – azon belül is kiemeleten a függetlenségi, összeférhetlenségi előírásoknak – való megfelelése mindig is központi kérdés volt. Nem túlzás azt állítani, hogy ez jelenti a könyvvizsgálóba és annak munkájába vetett közbizalom fundamentumát. Bármilyen alapos munkát is végezhet esetleg a könyvvizsgáló, bármilyen megalapozott is lehet egyébként az általa kiadott könyvvizsgálói jelentés, ha magával a függetlenségével kapcsolatosan merülnek fel kételyek, akkor alapvetően megrendülhet az az alapfeltételezés, hogy a könyvvizsgáló elfogulatlanul végezte munkáját és az általa a beszámolóról alkotott vélemény így módon megfelelő alapot nyújthat a beszámoló felhasználói számára gazdasági döntéseik megalapozásához. Nem véletlenül szerepel a független könyvvizsgálói jelentésnek már a címében is a „független” jelző, és a jelentésnek szövegében, „A vélemény alapja” szakaszban az alábbi kifejezett nyilatkozattétel is: „Függetlenek vagyunk a Társaságtól a vonatkozó, Magyarországon hatályos jogszabályokban és a Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzata”-ban, valamint az ezekben nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott „Könyvvizsgálók Etikai Kódexe”-ben (az IESBA Kódex-ben) foglaltak szerint, és megfelelünk az ugyanezen normákban szereplő további etikai előírásoknak is.”

(2. dia)

Jelen előadás célja egy összefoglaló képet adni a magyarországi könyvvizsgálókra vonatkozó legfőbb különféle függetlenségi, összeférhetlenségi (a továbbiakban együtt „függetlenségi”) szabályok vonatkozásában. Azaz, hogy kellően tudatában legyünk annak, hogy valójában miről is jelentjük ki, hogy megfelelünk neki. Külön kitérve bizonyos adott helyzetekben felmerülő gyakorlati függetlenségi kérdésekre is. Ennek megfelelően az előadás tematikája az alábbi főbb témakörök mentén szerveződött:

- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos általános etikai követelmények függetlenségi és összeférhetlenségi kapcsolódásai
- A függetlenségre és összeférhetlenségre vonatkozó jogszabályi háttér
- Könyvvizsgálói etikai szabályzatok függetlenségre és összeférhetlenségre vonatkozó konkrét előírásai
- Gyakorlati függetlenségi és összeférhetlenségi megfontolások

Még az előadás elején szeretnénk azonban kihangsúlyozni, hogy részben terjedelmi, részben egyéb gyakorlati okokból jelen előadás nem térhet ki a könyvvizsgálókra adott esetben vonatkozó függetlenségi előírások minden aspektusára, vagy minden lehetséges függetlenséget érintő vagy azt esetlegesen veszélyeztető helyzetre, azok szerteágazósága, részletessége, esetleges értelmezési kérdések összetettsége és egyéb hasonló okok miatt.

### 3.2. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos általános etikai követelmények függetlenségi és összeférhetlenségi kapcsolódásai

(3. dia)

Ebben a szakaszban kísérletet teszünk arra, hogy rávilágítsunk a függetlenségnek a könyvvizsgálat minden területét átfogó lényegére, amelyre a bevezetőben is már hivatkoztunk.

**3.2.1. A könyvvizsgálói hivatás etikai alapelvei**

(4. dia)

Az IESBA Kódexe az alábbiakban fogalmazza meg azokat a szakmai etikai alapelveket, amelyeknek a könyvvizsgálóknak minden körülmények között meg kell felelnie:

- (a) „Tisztesség – egyenesség és őszinteség valamennyi szakmai és üzleti kapcsolatban.
- (b) Objektivitás – annak meg nem engedése, hogy elfogultság, érdekellentét vagy más személyek illetéktelen befolyása felülírjon szakmai vagy üzleti megítéléseket.
- (c) Szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság – a szakmai ismeretek és készségek olyan szinten tartása, amely szükséges ahhoz, hogy biztosítva legyen, hogy az ügyfél vagy munkáltató a gyakorlat, a jogi szabályozás, valamint a technikák aktuális fejleményein alapuló, hozzáértő szakmai szolgáltatást kap, továbbá gondos és a vonatkozó technikai és szakmai standardokkal összhangban történő eljárás.
- (d) Titoktartás – a szakmai és üzleti kapcsolatok eredményeképpen megszerzett információk bizalmosságának tisztelete és így az ilyen információk közzé nem tétele harmadik felek számára megfelelő és konkrét felhatalmazás nélkül, kivéve, ha a közzététel jogi vagy szakmai jog vagy kötelesség, továbbá az információk fel nem használása a kamarai tag könyvvizsgáló vagy harmadik felek személyes hasznára.
- (e) Hivatáshoz méltó magatartás – a releváns jogszabályoknak és szabályozásoknak történő megfelelés és a szakma hitelét rontó bármilyen tett elkerülése.”

(Kódex 100.5)

A fenti általános etikai alapelveket a Kódex 110-150. szakaszai tovább részletezik, konkretizálják.

Magyar Könyvvizsgálói Kamara „A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzata” (továbbiakban „MKVK Etikai Szabályzat” vagy „Etikai Szabályzat”) II/A szakasza pedig gyakorlatilag teljesen átveszi a fenti alapelveket egyértelműen hivatkozva is magára az IESBA Kódexre az alábbiak szerint. (A fenti 5 alapelvből csak a jelen előadás szempontjából különösen releváns első 3 alapelvre vonatkozó szakaszokat idézve.)

„A könyvvizsgálónak folyamatosan értékelnie kell az etikai alapelvek megvalósulására fenyegetést jelentő veszélyeket, melyek felmerülése esetén az IESBA Kódex szerinti megfelelő biztosítási intézkedéseket kell tennie a veszély elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére.

**Tisztesség**

A könyvvizsgálónak a szakmai szolgáltatás nyújtása során hivatásához méltó, határozott, nyílt és egyenes magatartást kell tanúsítania. A tisztesség magában foglalja a hitelességet is.

A könyvvizsgáló szándékosan nem működhet közre abban, hogy a megbízó pénzügyi kimutatásaiba lényegesen hamis vagy megtévesztő állítás kerüljön, a pénzügyi kimutatásokból lényeges információ kimaradjon, illetve előzőek szerinti pénzügyi kimutatást tegyenek közzé. Nem jelenti utóbbi előírás megszegését, ha a körülményekre tekintettel minősített könyvvizsgálói véleményt tartalmazó jelentés kibocsátására kerül sor.

**Objektivitás**

A könyvvizsgáló munkáját csak részrehajlás nélkül, tárgyilagosan végezheti. Kerülnie kell minden olyan helyzetet, amely alkalmas lehet függetlenségének veszélyeztetésére.

**Szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság**

A könyvvizsgálónak munkavégzése során – a standardok ismeretén túl – olyan szakmai felkészültséggel kell rendelkeznie, amely elegendő a vizsgálandó gazdálkodó alapos megismeréséhez és a kockázati tényezők felméréséhez. A szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság alapvető elve

arra kötelezi a könyvvizsgálót, hogy csak olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyeknek elvégzésére kompetens.

A megfelelő gondosság a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységnek az adott megbízás követelményeivel összhangban történő szakszerű, pontos és lelkiismeretes ellátását jelenti.

Könnyű belátni, de az MKVK Etikai Szabályzat 35. pontja egyértelműen kijelenti, hogy abban az esetben, ha a könyvvizsgáló nem független a megbízójától, akkor az fenyegetést jelent a könyvvizsgálat etikai alapelvei érvényesülésére:

„A könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenysége során köteles a függetlenségét megőrizni, munkáját részrehajlás nélkül, tárgyilagosan végezni és objektív, pártatlan véleményt formálni. A tisztesség, az objektivitás és a szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság alapelveire fenyegetést jelen az olyan helyzet, amelyben a könyvvizsgáló a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységének ellátása során nem független a megbízó ügyféltől.”

Az IESBA Kódexben és az MKVK Etikai Szabályzatában foglaltakon felül az ISA 200 (200. témaszámú Nemzetközi Könyvvizsgálói Standard A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a Nemzetközi Könyvvizsgálói Standardokkal összhangban történő végrehajtása) is a könyvvizsgálattal szemben támasztott általános követelményként hivatkozik a függetlenségre:

#### **„A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények**

A könyvvizsgálónak meg kell felelnie a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó megbízással kapcsolatos releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is.” (ISA 200.14 valamint a kapcsolódó ISA 200.A16-A18 bekezdések)

Ezen túlmenően, bár talán kevésbé direkt módon, de az ISA 200.15 bekezdésben valamint a kapcsolódó ISA 200.A20-A24 bekezdésekben megfogalmazott **szakmai szkepticizmus** illetve az ISA 200.16 bekezdésben valamint a kapcsolódó ISA 200.A25-A29 bekezdésekben megfogalmazott **szakmai megítélés** gyakorlása is mind olyan előírások, elvárások a könyvvizsgálótól, amelyek lényegében értelmezhetetlenek, alkalmazhatatlanok akkor, ha a könyvvizsgáló függetlensége a még kezelhető szinten túl veszélyeztetve van.

#### **3.2.2. A függetlenség összetevői**

(5. dia)

A könyvvizsgálói függetlenségnek az IESBA Kódex két alapvető, és egyformán fontos komponensét definiálja, amely megközelítést és értelmezést gyakorlatilag változatlan módon az MKVK Etikai Szabályzata is átvesz.

##### **„(a) Tudati függetlenség**

Olyan tudatállapot, amely lehetővé teszi egy következtetésnek a szakmai megítélést veszélyeztető befolyások hatása nélküli kifejezését, lehetővé téve ezáltal az egyén számára, hogy tisztességesen járjon el, és objektivitást és szakmai szkepticizmust gyakoroljon.

##### **(b) A függetlenség látszata**

Olyan tények és körülmények elkerülése, amelyek annyira jelentősek, hogy egy racionális és tájékozott harmadik fél valamennyi konkrét tény és körülmény mérlegelésével valószínűleg arra a következtetésre jutna, hogy a társaságnak vagy a könyvvizsgálói munkacsoport egyik tagjának a tisztességessége, objektivitása vagy szakmai szkepticizmusa sérült.” (IESBA Kódex 290.6, MKVK Etikai Szabályzat 43.)

Más szóval: nem elég függetlennek lenni, annak is kell látszani, és vice versa. Azaz hiába vagyok objektív, végeztem el a könyvvizsgálati eljárásaimat a legnagyobb körültekintéssel, és adtam ki egy könyvvizsgálati bizonyítékokkal megfelelően alátámasztott, megalapozott könyvvizsgáló jelentést, ha olyan tények és körülmények állnak fenn, amelyek alapján egy külső fél számára bármely oknál fogva megalapozottan vonható kétségbe a függetlenségem akár magától a vizsgált szervezettől, akár annak vezetésétől, és ebből következően észszerűen vélelmezhető az, hogy a szakmai valamilyen tekintetben elfogult vagyok.

És fordítva: hiába teszek meg mindent annak érdekében, hogy fenntarthassam a függetlenségem látszatát és (formailag) megfeleljek a könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó minden közvetlen jogszabályi és egyéb előírásnak, ha egyébként azokat a könyvvizsgálati szakmai követelményeket a gyakorlatban nem alkalmazom, amelyek a formai függetlenséget valós tartalommal töltik meg (pl.: érdemi megerősítő vizsgálatok és kételkedés nélkül elfogadom a vezetés állításait, függetlenül attól, hogy azok következtetések-e az egyéb ismereteimmel és általában egyáltalán logikusak-e).

### 3.2.3 Az alapelvnek történő megfelelést veszélyeztető kapcsolatok vagy körülmények (6. dia)

Az IESBA Kódex 100.12 bekezdése ismerteti azokat a különböző veszélyhelyzet-kategóriákat, amelyek a könyvvizsgálónak az etikai alapelveknek való megfelelésére veszélyt jelenthetnek. „Veszélyeket kapcsolatok és körülmények széles skálája létrehozhat. Ha egy kapcsolat vagy körülmény veszélyt teremt, az ilyen veszély veszélyeztetheti, vagy vélhető olyannak, amely veszélyezteti a kamarai tag könyvvizsgáló alapelveknek történő megfelelését. Egy körülmény vagy kapcsolat létrehozhat több veszélyt, és egy veszély több alapelvnek történő megfelelést érinthet. A veszélyek egy vagy több kategóriába tartoznak az alábbiak közül:

- (a) Önérték veszélye – annak a veszélye, hogy egy pénzügyi vagy egyéb érdekeltség nem helyénvaló módon befolyásolja a könyvvizsgáló megítélését vagy viselkedését.
- (b) Önellenzés veszélye – annak a veszélye, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelően értékeli majd az általa vagy a társaságán vagy munkáltató szervezetén belüli másik személy által hozott korábbi döntés, vagy végzett tevékenység vagy szolgáltatás eredményeit, amelyekre a könyvvizsgáló támaszkodni fog, amikor véleményt formál az aktuális tevékenységvégzés vagy szolgáltatásnyújtás részeként.
- (c) Az érdekképviselő veszélye – annak a veszélye, hogy a könyvvizsgáló olyan mértékig támogatja majd egy ügyfél vagy munkáltató álláspontját, hogy az veszélyezteti a könyvvizsgáló objektivitását.
- (d) Bizalmas viszony veszélye – annak a veszélye, hogy egy ügyféllel vagy munkavállalóval fennálló hosszú távú vagy szoros kapcsolat miatt a könyvvizsgáló túl megértő azok érdekeivel szemben vagy túlságosan elfogult a munkájukkal kapcsolatban, továbbá
- (e) A fenyegetés veszélye – annak a veszélye, hogy a könyvvizsgálót tényleges vagy vélt nyomás, beleértve az arra tett kísérletet, hogy indokolatlan befolyást gyakoroljanak rá, megakadályozza majd abban, hogy objektív módon járjon el.”

A dián az IESBA Kódex magyar fordításában megjelölt egyes veszélyhelyzet megnevezések mellett az eredeti angol kifejezést is megjelenítettük, és amelyeknél azt indokoltnak tartottuk zárójelben megadtunk egy meglátásunk szerint helyénvalóbb magyar megfelelőt is.

### 3.3. A függetlenségre és összeférhetetlenségre vonatkozó jogszabályi háttér (7. dia)

A könyvvizsgálók függetlenségére vonatkozó egyes konkrét előírások bemutatását a legfontosabb, jogszabályi előírások ismertetésével kezdjük. És mindenekelőtt ismételten hangsúlyozzuk azt a már a bevezetőben is elhangzott korlátozást, miszerint nem is szándékozunk, és nem is tudnánk olyan

mindenre kiterjedő átfogó anyagot biztosítani, amely a könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó összes releváns jogszabályi előírást összegyűjtené.

Jelen anyagban ilyen vonatkozásban kizárólag a magyarországi jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatok szempontjából általános tekintetben legrelevánsabb 3 jogszabály – nevezetesen „a Polgári Törvénykönyvről” szóló 2013. évi V. tv. (Ptk.), „a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről” szóló 2007. évi LXXV. tv. (Kkt.) valamint az Európai Parlament és a Tanács 537/2014/EU Rendelete „a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatára vonatkozó egyedi követelményekről és a 2005/909/EK bizottsági határozat hatályon kívül helyezéséről” (Rendelet) – függetlenségre vonatkozó szabályaira térünk csak ki.

### **3.3.1. A Ptk. könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó előírásai**

(8. dia)

A fenti 3 jogszabály közül a Ptk. fogalmazza meg a legkevesebb konkrét függetlenségi korlátozást a könyvvizsgálót érintően:

„Nem lehet állandó könyvvizsgáló a gazdasági társaság tagja, vezető tisztségviselője, felügyelőbizottsági tagja és e személyek hozzátartozója. Nem lehet állandó könyvvizsgáló a társaság munkavállalója e jogviszonya fennállása idején, és annak megszűnése után három évig.” (Ptk. 3:129. § (3) ill. [szövetkezetek esetében] 3:351. § (3))

„Az állandó könyvvizsgáló nem nyújthat a gazdasági társaság részére olyan szolgáltatást és nem alakíthat ki olyan együttműködést az ügyvezetéssel, amely könyvvizsgálói feladatának független és tárgyilagos ellátását veszélyezteti.” (Ptk. 3:131. § (1) ill. [szövetkezetek esetében] 3:353. § (1))

A Ptk. által megfogalmazott korlátozó előírásokkal kapcsolatban annyit érdemes megjegyezni, hogy a könyvvizsgáló személyét érintő korlátozások kifejezetten az állandó könyvvizsgálóra vonatkozóan vannak megfogalmazva, a könyvvizsgálatban esetlegesen részt vevő további személyek függetlensége tekintetében a Ptk. külön nem rendelkezik.

### **3.3.2. A Kkt. könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó előírásai**

(9-10. dia)

A Kkt. a Ptk-hoz képest – érthető módon – sokkal részletesebben szabályozza a könyvvizsgálóval szemben alkalmazandó függetlenségi követelményeket. Ezen túlmenően a Kkt. az általa közvetlenül megfogalmazott előírásokon túlmenően az kifejezetten hivatkozik még a MKVK belső szabályzatainak függetlenség szempontjából releváns rendelkezéseire is, miáltal ezen belső rendelkezések betartását is lényegében jogszabályi alapon számon kérhetővé teszi:

„(1) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátása mellett nem vehet részt olyan tevékenységben, amely csorbítja, vagy csorbíthatja feddhetetlenségét, objektivitását, függetlenségét vagy a szakma jó hírnevét, és amely ezáltal összeegyeztethetetlen a szakmai tevékenységek ellátásával.

(2) Többféle szakmai szolgáltatás egyidejű nyújtása önmagában nem csorbítja a feddhetetlenséget, az objektivitást vagy a függetlenséget.

(3) A könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen

a) bármely szakmai szolgáltatás nyújtása, valamint

b) a szakmai szolgáltatásokhoz nem kapcsolódó bármely egyéb tevékenység ellátása,

ha annak hatására a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem képes a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet megfelelően ellátni.

(4) A könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen tevékenységekre vonatkozó részletszabályokat a kamara alapszabálya, valamint etikai szabályzata határozza meg.” (Kkt. 53. §)

Amíg a Ptk. esetében az alapvető benyomás a könyvvizsgálói függetlenségi előírások kifejezett szükségessége és korlátozottsága lehetett, addig a Kkt. esetében éppen ellenkező észrevétel lehetne tenni. A Kkt. 61-65. §-ai egészen részletes függetlenségi előírásokat rögzítenek. Az esetleges téves következtetés-levonások elkerülése érdekében ugyanakkor érdemes megemlíteni azért azt a tényt is, hogy ezek a Kkt. által megfogalmazott függetlenségi követelmények nem kifejezetten csakis a magyar könyvvizsgálókat sújtani szándékozó túlszabályozottságból és túlzott korlátozásokból fakadnak, hanem lényegében teljes egészében a 2006/43/EK irányelv és különösen az azt módosító (szigorító) 2014/56/EU irányelve adoptációja.

Mielőtt a részletekbe belemennénk, előjáróban fontos tisztázni, hogy bár a Kkt. lényegében minden szakaszában a „a jogszabályi kötelezettségen alapuló” könyvvizsgálói tevékenységre hivatkozik, a Kkt. 1. § (2) bekezdés egyértelműen leszögezi, hogy „E törvény rendelkezéseit kell alkalmazni **a nem jogszabályi kötelezettségen alapuló** könyvvizsgálói tevékenység ellátása során is.”

A terjedelmére való tekintettel a Kkt. „Függetlenség” című fejezete (61-65. §) teljes szövegét nem építettük be jelen előadási kísérelőanyag törzsszövegébe, de mellékletként csatoltuk hozzá (1. melléklet).

Mik a legfontosabb rendelkezések, amelyeket mindenképpen érdemes kiemelni a Kkt. fent hivatkozott szakasza alapján?

- a könyvvizsgáló nem vehet részt az audit ügyfél döntéshozatali folyamatában – erre a függetlenségi követelményre minden körülmények között tekintettel kell lennie a könyvvizsgálónak. Különösen például ha könyvvizsgálaton kívüli szakmai szolgáltatást nyújt; mindig figyelni kell a határok betartására, azaz a tanácsadás, szolgáltatás terjedelme nem nyúlhat túl azon a határon, ahol az már lényegileg a döntéshozatalba való beavatkozásként tűnhet fel.
- a könyvvizsgálóra vonatkozó rendelkezések nemcsak magára a könyvvizsgálóra, hanem a könyvvizsgálóban résztvevő egyéb személyekre, sőt a könyvvizsgáló cég hálózatára is (amennyiben a cég könyvvizsgáló hálózat tagja) is alkalmazandók
- a függetlenségi rendelkezések szerteágazóak, kiterjednek egyebek mellett a könyvvizsgáló által birtokolható pénzügyi instrumentumok, befektetések, stb. körére, a könyvvizsgáló és az ügyfél közötti bármilyen – magán a könyvvizsgálaton kívüli – üzleti kapcsolatokra, a könyvvizsgáló által nyújtható szolgáltatásokra, stb.
- a függetlenségre vonatkozó előírásoknak az érintett személyeknek a vizsgált üzleti év első napjától egészen a könyvvizsgálói jelentés kiadásáig meg kell felelnie

A Kkt. 61-62. §-aiban foglaltak még inkább elvi jellegűek, és azt hangsúlyozzák, hogy a könyvvizsgálónak milyen alapvető szempontokra tekintettel kellene mérlegelnie, hogy valamely körülmény vajon fenyegetést jelenthet-e a függetlenségére, a Kkt. 63. §-a már egészen konkrét függetlenségre vonatkozó előírásokat is tartalmaz.

### 3.3.3. A Rendelet könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó (további) előírásai

(11. dia)

Míg a Kkt. Magyarország területén jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységekre vonatkozóan általánosan érvényes és alkalmazandó függetlenségi követelményeket fogalmaz meg, addig a Rendelet azon túlmenően még további függetlenségi követelményeket ír elő kifejezetten a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók könyvvizsgálata tekintetében. A Rendelet könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó követelményeit kivonatolva mellékletként csatoltuk jelen előadás anyagához (2. melléklet).

A Rendeletnek ezek a további függetlenséget célzó korlátozásai alapvetően 3 területre terjednek ki:

1. a könyvvizsgálói díjak (4. cikk):

- a. a könyvvizsgálói díj nem lehet sikerdíj
  - b. a könyvvizsgáló által a vizsgált gazdálkodó egységnek (csoportnak) nyújtott (nem tiltott) nem könyvvizsgálói szolgáltatások egy adott évben felszámított díjak összege nem haladhatja meg a gazdálkodó egységnek (vagy csoportnak) (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásai jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálataért (a megelőző 3 év átlagában) felszámított díjak 70%-át
  - c. Ha egy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységtől kapott díjak összege az elmúlt három egymást követő pénzügyi év mindegyikében meghaladja a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég vagy adott esetben a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot ezen pénzügyi évek mindegyikében elvégző csoportkönyvvizsgáló teljes díjbevételeinek 15 %-át, akkor a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy a könyvvizsgáló cégnek, vagy – az esettől függően – a csoportkönyvvizsgálónak tájékoztatnia kell az auditbizottságot erről a tényről, és meg kell vitatnia az auditbizottsággal a függetlenségét veszélyeztető tényezőket és a veszély mérséklésére alkalmazott óvintézkedéseket.
2. tiltott nem könyvvizsgálói szolgáltatások tételes felsorolása (5. cikk):
- a. bizonyos adóügyi szolgáltatások valamint az értékelési szolgáltatások tilalma alól a tagállam derogáció adhat, feltéve, hogy bizonyos meghatározott feltételek teljesülnek (Magyarország a lehető legszélesebb derogációt választotta)
  - b. a szolgáltatás nyújtásának tilalma kiterjed:
    - i. szolgáltatói részről a könyvvizsgálón kívül a könyvvizsgáló cég hálózata tagjaira is (ha hálózathoz tartozik)
    - ii. gazdálkodói részről a könyvvizsgált gazdálkodó egységre, annak anyavállalatára valamint az anyavállalat által kontrollált más vállalkozásokra (az EU-n belüli területi hatállyal!)  
[amennyiben 3. országbeli kontrollált vállalkozás részére kerül sor az 5. cikkben felsorolt valamely szolgáltatás nyújtásra, akkor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a függetlensége sérült-e]
  - c. a korlátozás időbelileg főszabályként a vizsgált üzleti év első napjától kezdődően alkalmazandó kötelezően (azaz az esetleges tiltott nem könyvvizsgálói szolgáltatások nyújtását legkésőbb a megelőző üzleti év utolsó napján be kell fejezni, meg kell szakítani). Ez alól kivétel a „belső ellenőrzési vagy kockázatkezelési eljárások kialakítása és végrehajtása a pénzügyi információk kialakítására és/ vagy ellenőrzésére vagy a pénzügyi információtechnológiai rendszerek kialakítására és végrehajtására vonatkozóan” szolgáltatás, amelyet már a vizsgált üzleti évet **megelőző üzleti év** első napjától sem szabad nyújtani
  - d. **az egyébként nem tiltott nem könyvvizsgálói szolgáltatások nyújtása a Rendelet értelmében megengedett, feltéve, hogy az érintett közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó audit bizottsága azt előzetesen jóváhagyta**
3. a könyvvizsgálói megbízás időtartama (17. cikk)
- a. könyvvizsgáló cég kötelező rotációja – főszabály szerint 10+4 év, azaz a könyvvizsgáló cég folyamatos megbízatása legfeljebb 10 évig tarthat, amelyet követően legalább 4 évig nem választható meg újra (Magyarországon ez érvényes általánosan, miután a Kkt. 2018. november végén hatályba lépett módosítása törölte a pénzügyi szektorba tartozó közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók ettől szigorúbb – 8+4 éves – cégrotációs szabályozását)
  - b. könyvvizsgálat elvégzéséért felelős fő könyvvizsgáló partnerek személyi rotációja – 7+3 év
  - c. a Rendelet 2016. június 17-i hatályba lépésekor már régebb óta hivatalban lévő könyvvizsgáló cégek tekintetében a 41. cikk sajátos átmeneti rendelkezéseket fogalmazott meg ebben a vonatkozásban

Itt szeretnénk felhívni az érintett könyvvizsgálók figyelmét arra, hogy a MKVK Pénz és Tőkepiaci Tagozata egy kellően részletes tájékoztatót adott ki a Rendeletnek a magyarországi közérdeklődésre



számot tartó gazdálkodó könyvvizsgálatát érintő megfelelő értelmezésével és gyakorlati alkalmazásával kapcsolatosan, amely a MKVK honlapján elérhető.

[https://www.mkvk.hu/szervezet/tagozatok/ptt/tagozatihirek/kozerdeklodes\\_rotacio\\_szolgaltatasok\\_20181105](https://www.mkvk.hu/szervezet/tagozatok/ptt/tagozatihirek/kozerdeklodes_rotacio_szolgaltatasok_20181105)

### 3.4 Könyvvizsgálói etikai szabályzatok függetlenségre és összeférhetetlenségre vonatkozó konkrét előírásai

(12. dia)

A könyvvizsgáló függetlenségét érintő általános elvi felfeztetés valamint a vonatkozó konkrét jogszabályi rendelkezések áttekintése után jelen előadás a könyvvizsgálók vonatkozó belső etikai szabályozásába nyújt betekintést, mielőtt rátérnénk a konkrét gyakorlati kérdések megvitatására.

Elsőként az MKVK Etikai Szabályzat legfontosabb függetlenségi rendelkezéseit nézzük át. Ezt követően pedig az IESBA Kódex 2016 évi kiadásában a függetlenséget érintően foglaltakról lesz szó.

**Fontos kihangsúlyozni, hogy az ebben a szakaszban részletezett előírások minden gazdálkodó könyvvizsgálata tekintetében alkalmazandók, megfontolandók!**

Ez utóbbi kapcsán meg kell említeni, hogy az IESBA Kódexnek 2018-ban kiadásra került egy új, átdolgozott kiadása. Az új IESBA Kódex a 2016. évi kiadáshoz képest alapvetően új szerkezetet kapott: többek között a függetlenségre vonatkozó előírások „Nemzetközi Függetlenségi Standardok” címmel szerkezetileg teljesen elkülönült önálló részekbe 4A (könyvvizsgálói és átvilágítási megbízások esetén) és 4B (könyvvizsgálattól és átvilágítástól eltérő bizonyosságot nyújtó megbízások esetén) kerültek. Ezen felül tartalmi vonatkozásban is lényeges változások történtek benne, egyebek között a függetlenségi szabályokat érintően is (pl. fogalmi definíciók átfogalmazása, bizonyos alapvető koncepciók további tisztázása, pontosítása különös tekintettel a függetlenséget veszélyeztető helyzetek beazonosítására és a feltárt kockázat elfogadható szintre való mérséklését célzó megfelelő biztosítékok mérlegelésére, szigorúbb rotációs szabályok a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók kulcsfontosságú könyvvizsgáló partnerei esetében („kihűlési időszak” hossza függ a megbízásban betöltött szerepétől). Az új (2018) Kódex függetlenségi rendelkezései az IESBA eredeti hatályba léptetési szabályai szerint a 2019. június 15. után kezdődő időszakok könyvvizsgálata tekintetében kell majd először alkalmazni. [Az új Kódex magyar nyelvű fordítása jelen tananyag készítésekor még nem került feltöltésre a MKVK honlapjára.]

#### 3.4.1. MKVK Etikai Szabályzat függetlenségi és összeférhetetlenségi előírásai

(13-14. dia)

Az MKVK Etikai Szabályzat III. fejezetének 35-49. bekezdései részletezik a könyvvizsgáló függetlenségét veszélyeztető helyzeteket, különválasztva azokat, amelyek olyan szintű veszélyhelyzetet jelentenek, amelyek az IESBA Kódex által hivatkozott biztosítékok alkalmazása mellett sem csökkenthetők elfogadható szintre, vagyis amelyek esetében az MKVK Etikai Szabályzat 38. bekezdése értelmében a könyvvizsgálói tevékenység nem vállalható el, vagy amennyiben az elfogadás egyébként előzőleg már megtörtént, akkor nem végezhető el. És ez utóbbi esetben gyakorlati lépésként a könyvvizsgálónak 30 napon belül meg kell szüntetnie a megbízóval a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre vonatkozó megbízási szerződést, és nem adható ki független könyvvizsgálói jelentés sem.

##### 3.4.1.1 A könyvvizsgáló függetlenségét mindenképpen veszélyeztető körülmények, tevékenységek az MKVK Etikai Szabályzat szerint

Az MKVK Etikai Szabályzat az alábbi személyi jellegű tiltott kapcsolatokat azonosítja nevesítetten, azzal a kitételrel, hogy a lista nem tekintendő teljes körűnek:

„a) A megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja vagy annak közeli hozzátartozója a megbízó vezető állású munkavállalója.

b) A megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja vagy annak közeli hozzátartozója, a könyvvizsgáló cég legfőbb irányító (vezető) szervének tagja, illetve a könyvvizsgáló cég munkavállalója a megbízó legfőbb irányító (vezető) szervének, felügyelő testületének, auditbizottságának tagja, vagy a megbízást megelőző 2 éven belül tagja volt.

d) A megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja, vagy annak közeli hozzátartozója adósi, hitelezői, kezesi jogviszonyban áll megbízójával, vagy ügyfele legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének, felügyelő testületének, auditbizottságának tagjával. Jelen tilalom nem vonatkozik a hitelintézet által általános szerződési feltételekkel biztosított hitelre, illetve a szakmai szolgáltatással kapcsolatos, az esedékességet követő 1 éven belüli követelésre.

e) A megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja, vagy annak közeli hozzátartozója munkaviszonyban vagy munkaviszony jellegű jogviszonyban áll azzal az államháztartási szervezettel (ideértve különösen az önkormányzatokat is), amelynek intézményétől, vállalkozásától a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre megbízást kap(na).

f) A megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja, vagy annak közeli hozzátartozója képviselő, bizottsági tag (együtt: tisztségviselő) annál az önkormányzatnál, amelytől, illetve amelynek intézményétől, vállalkozásától a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre megbízást kap(na).

g) A Kkt. 11. § (2) bekezdése alkalmazásával a Kkt. 11. § (1) bekezdésének c) és/vagy d) pontja szerinti jogviszonyban álló könyvvizsgáló

ga) az engedélyezett jogviszony szerinti foglalkoztatónak, a foglalkoztató befolyással rendelkező tulajdonosának, vezető állású munkavállalójának, vezető tisztségviselőjének, a felügyelő bizottság tagjának, igazgatósági tagjának, igazgatótanácsi tagjának vagy auditbizottsági tagjának befolyása alatt álló, valamint

gb) a foglalkoztatóval üzleti, vagy egyéb üzleti kapcsolatban álló gazdálkodók számára jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálati tevékenységet nem végezhet.” (MKVK Etikai Szabályzat 44. a)-b) és d)-g) bekezdések)

A tiltott személyi jellegű kapcsolatokon, összefonódásokon túlmenően az Etikai Szabályzat nevesít olyan szolgáltatási, megbízási kapcsolatokat is, amelyeket a könyvvizsgáló függetlenségét túlzott mértékben veszélyeztető volta miatt összeegyeztethetetlennek ítélt:

„47. A könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen bármely szakmai szolgáltatás nyújtása, valamint a szakmai szolgáltatásokhoz nem kapcsolódó bármely egyéb tevékenység ellátása, ha annak hatására a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem képes a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet megfelelően ellátni. A könyvvizsgáló e körben is köteles folyamatosan figyelemmel kísérni az önellenőrzés, érdekelttség, érdekképviselet, bizalmi viszony vagy megfélemlítés, illetve az ügyfelek közötti érdekellentét veszélyét. Ennek esetei különösen az alábbiak lehetnek:

a) A könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, valamint azon könyvvizsgálói hálózat más tagja, amelyhez a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég tartozik, által végzett jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységgel összefügg a megbízó részére teljesítendő vagy teljesített szakmai és egyéb szolgáltatás.

b) A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátása mellett ugyanazon ügyfélnél, ugyanazon időszakra a könyvelést, illetve a könyvek vezetését

ba) a könyvvizsgáló cég,

bb) azon könyvvizsgálói hálózat más tagja, amelyhez a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég tartozik,

bc) a megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja, annak közeli hozzátartozója,

bd) vagy olyan gazdálkodó látja el, amelyben az előbbiek befolyással, jelentős tulajdoni részesedéssel rendelkeznek, látja el.”

A fent részletezetteken túlmenően az Etikai Szabályzat biztosítékokkal sem megfelelően csökkenthető függetlenségi veszélyhelyzetként definiálja azt is, amikor „a megbízó látja vagy 2 éven belül látta el a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatát”, vagyis amikor két könyvvizsgáló gyakorlatilag egymásnak a könyvvizsgálói. (Etikai Szabályzat 44. c))

### **3.4.1.2 Megfelelő biztosítási intézkedésekkel kezelhető veszélyhelyzetek az MKVK Etikai Szabályzat szerint** (15. dia)

Az Etikai Szabályzat az előző pontban hivatkozott – a könyvvizsgáló függetlenségét lényegében kizáró helyzeteken túlmenően felsorol olyan helyzeteket is, amelyek ugyan veszélyeztethetik a könyvvizsgáló függetlenségét, de amely veszélyhelyzetek az Etikai Szabályzat megítélése szerint megfelelő biztosítékok alkalmazásával esetlegesen észszerűen elfogadható szintre mérsékelhetők.

- a) A megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja vagy annak közeli hozzátartozója befolyással rendelkezik olyan gazdálkodóban, amelyben ügyfele, ügyfele vezető tisztségviselője befolyással rendelkezik.
  - b) A könyvvizsgáló vagy közeli hozzátartozója olyan gazdálkodó legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének, felügyelő testületének, auditbizottságának tagja, vezető állású munkavállalója, amely befolyással rendelkezik az ügyfélben.
  - c) A könyvvizsgáló vagy közeli hozzátartozója befolyással rendelkezik olyan gazdálkodóban, amely üzleti, egyéb üzleti kapcsolatban áll ügyfelével (ide nem értve a Kkt. 3. § (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó tevékenységeket), vagy amelynél az ügyfél lát el jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet.
  - d) A könyvvizsgáló 3 éven belül az ügyfél külső ellenőrzésében részt vett.
- (Etikai Szabályzat 45.)

Az ebben az értelemben szóba jöhető biztosítékokat maga az Etika Szabályzat nem részletezi, hanem ebben a tekintetben visszahivatkozik az IESBA Kódexre.

### **3.4.2 Az IESBA Kódex függetlenségi és összeférhetetlenségi előírásai** (16. dia)

Az MKVK Etikai Szabályzat függetlenségi rendelkezései tárgyalása után rátérünk az IESBA Kódex függetlenségi követelményei nagyvonalú áttekintésére. Ahogy azt már előzőleg kihangsúlyoztuk, jelen anyag összeállítása során a Kódex 2016. évi kiadása MKVK honlapon elérhető hivatalos magyar fordítását használtuk fel.

Az IESBA Kódex 290 sz. fejezete foglalkozik részletekbe menően ezzel a kérdéssel.

#### **3.4.2.1 Az IESBA Kódex „fogalmi keretelvű” megközelítése**

Az IESBA Kódex a saját meghatározása szerint „fogalmi keretelvű” megközelítéssel szabályozza a könyvvizsgálói függetlenségi követelményeket, ami a gyakorlatban azzal jár, hogy a könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia az alábbi célok elérése érdekében:

- (a) a függetlenséget veszélyeztető tényezők azonosítása
- (b) az azonosított veszélyek jelentőségének értékelése, és
- (c) szükség esetén biztosítékok alkalmazása a veszélyek kiküszöbölése vagy elfogadható szintre csökkentése érdekében.

(IESBA Kódex 290.7)

Annak ellenére, hogy az IESBA Kódex deklarálja, hogy nem foglalkozik részletesen minden olyan körülménnyel és kapcsolattal, amelyek függetlenséget veszélyeztető tényezőket keletkeztethetnek, a Kódex kifejezetten részletes követelményrendszert fogalmaz meg, és egyúttal részletes gyakorlati

útmutatást is ad adott helyzetek értékelésére és esetleges kezelésére; beleértve azt is, hogy számos olyan konkrét körülményt is leír, amelyek vonatkozásában egészen egyértelműen kijelenti, hogy azok már olyan szintű veszélyeztetettségi helyzetek, amelyeket semmilyen biztosító óvintézkedéssel sem lehet elfogadható szintre mérsékelni. Fontos azonban kihangsúlyozni, hogy a Kódex által nevesített helyzetek értelemszerűen olyanok, amelyek közvetlenül megfigyelhetők, mérhetők és ily módon számon is kérhetők (és természetesen ugyanez mondható el a korábban hivatkozott jogszabályokra és az MKVK Etika Szabályzatra is), viszont a „fogalmi keretelvű” megközelítés elvárja a könyvvizsgálótól, hogy adott esetben akár kevésbé közvetlenül megfigyelhető és mérhető, de a valóságban egyébként létező és általa ismert kockázati faktorokat is mérlegeljen.

A Kódex külön kitér a hálózatokba tartozó társaságokra is, és egyértelműen kijelenti:

„Ha egy társaság hálózatba tartozó társaságnak minősül, akkor a társaságnak függetlennek kell lennie a hálózatba tartozó többi társaság könyvvizsgálói ügyfeleitől (kivéve, ha a jelen Kódexben másképpen szerepel). A jelen fejezetben szereplő függetlenségi követelmények, amelyek vonatkoznak egy hálózatba tartozó társaságra, vonatkoznak bármilyen olyan gazdálkodó egységre, például egy tanácsadási részlegre vagy szakmai jogi részlegre, amely megfelel a hálózatba tartozó társaság meghatározásának, függetlenül attól, hogy maga a gazdálkodó egység megfelel-e a társaság definíciójának.”

#### 3.4.2.2. Az IESBA Kódex által azonosított veszélyeztető körülmény kategóriák (17-18. dia)

Az IESBA Kódex kategorizálja a potenciálisan veszélyeztető körülményeket és ezen kategóriák mentén strukturáltan elemezi, értékeli és konkrét példákkal illusztrálja azokat. Az alábbi táblázatban, a teljesség igénye nélkül, megkíséreljük összefoglalni a Kódex által közvetlenül taglalt leglényegesebb, legjellemzőbb potenciális veszélyhelyzeteket, és az azokkal kapcsolatosan a Kódexben levont főbb következtetéseket. Elöljáróban megjegyezzük, hogy a Kódex több esetben az általánosnál szigorúbb követelményeket fogalmaz meg a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók esetében. Ezeket a kiegészítő követelményekre jellemzően csak abban az esetben térünk ki, ha olyan területeket szabályoz konkrétan, amelyek a Rendelet szabályozásán túlmutatnak.

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Pénzügyi érdekeltség: <ul style="list-style-type: none"> <li>• audit team tag,</li> <li>• közvetlen családtag</li> <li>• könyvvizsgáló társaság</li> <li>• könyvvizsgáló iroda egyéb partnerei</li> <li>• ügyfélnek nem audit szolgáltatást nyújtó vezető munkatársak (kivéve ha minimális részvétel)</li> </ul>	közvetlen pénzügyi érdekeltség audit ügyfélben (beleértve annak anyavállalatát is)	önérdek	nem csökkenthető elfogadható szintre
	közvetett (pl. befektetési alapon keresztül) pénzügyi érdekeltség audit ügyfélben – lényeges		
	közvetett (pl. befektetési alapon keresztül) pénzügyi érdekeltség audit ügyfélben – nem lényeges	nincs/nem jelentős	nem szükséges

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Pénzügyi érdekelttség: <ul style="list-style-type: none"> <li>audit team tag közeli hozzátartozója (feltéve, hogy az audit team tagnak tudomása van róla)</li> </ul>	közvetlen pénzügyi érdekelttség audit ügyfélben	önérdek (jelentősége függ a két személy közti kapcsolat jellegétől és az érdekelttség lényegességétől)	<ul style="list-style-type: none"> <li>a pénzügyi érdekelttség teljes vagy részbeni elidegenítése</li> <li>az érintett team tag munkájának ellenőriztetése</li> <li>az érintett team tag kivétele az audit teamből</li> </ul>
	közvetett (pl. befektetési alapon keresztül) pénzügyi érdekelttség audit ügyfélben – lényeges	nincs/nem jelentős	nem szükséges
	közvetett (pl. befektetési alapon keresztül) pénzügyi érdekelttség audit ügyfélben – nem lényeges	nincs/nem jelentős	nem szükséges
Hitelek és garanciák (kapott)	banktól, audit team tag v ktlen családtag – szokásos feltételek mellett	nincs/nem jelentős	nem szükséges
	banktól, audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – nem szokásos feltételek mellett	önérdek	nem csökkenthető elfogadható szintre
	banktól, könyvvizsgáló társaság – szokásos feltételek mellett	önérdek	a munka ellenőriztetése a hálózat olyan másik társasága könyvvizsgálójával, amely nem részese a hitelnek
	nem banktól, audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – lényeges (bármelyik fél számára)	önérdek	nem csökkenthető elfogadható szintre
	nem banktól, audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – lényegtelen minden fél számára	nincs/nem jelentős	nem szükséges

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Hitelek és garanciák (adott)	audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – lényeges (bármelyik fél számára)	önérdek	nem csökkenthető elfogadható szintre
	audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – lényegtelen minden fél számára	nincs/nem jelentős	nem szükséges
	bank/bróker (betét, épszámla), audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – szokásos feltételek mellett	nincs/nem jelentős	nem szükséges
	bank/bróker (betét, épszámla), audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság – nem szokásos feltételek mellett	önérdek	nem csökkenthető elfogadható szintre
Üzleti kapcsolatok (kereskedelmi kapcsolat; közös pénzügyi érdekeltség) - audit team tag v ktlen családtag v könyvvizsgáló társaság + könyvvizsgáló ügyfél v annak vezetése	saját célú beszerzés általános üzleti feltételekkel	nincs/nem jelentős	nem szükséges
	saját célú beszerzés egyéni üzleti feltételekkel v. szokásos mértéket meghaladóan	önérdek	társaság + ügyfél: az ügylet kiküszöbölése vagy nagyságrendjének csökkentése egyén + ügyfél: adott személy kihagyása az audit team-ből személy
	közös vállalkozásban lévő pénzügyi érdekeltség	önérdek, megfélemlítés	társaság + ügyfél: nem csökkenthető elfogadható szintre (kivéve, ha jelentéktelen) egyén + ügyfél: adott személy kihagyása az audit team-ből (kivéve, ha jelentéktelen)
	közös üzleti tevékenység		

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Családi és személyes kapcsolatok	audit team tag közvetlen családtagja az ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője v. pénzügyi kimutatások készítését jelentősen befolyásolni képes pozícióban lévő személy	önérdek, bizalmas viszony	adott személyt ki kell venni az audit team-ből
	audit team tag közvetlen családtagja jelentős befolyást gyakorol pénzügyi kimutatásokban megjelenő valamely terület felett	önérdek, bizalmas viszony	adott személy kihagyása az audit team-ből v kizárólag olyan terület vizsgálatába bevonva, amely nem érintett
	audit team tag és az ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője v. pénzügyi kimutatások készítését jelentősen befolyásolni képes pozícióban lévő személy közötti „szoros kapcsolat”	önérdek, bizalmas viszony	[a korábban ismertettekhez hasonló lehetséges biztosíték megoldások]
Munkaviszony ügyfélnél	az ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője v. pénzügyi kimutatások készítését jelentősen befolyásolni képes pozícióban lévő személy korábban audit team tag vagy partner volt	bizalmas viszony, megfélemlítés	[ha marad jelentős kapcsolat az egyén és az audit cég között → nem csökkenthető elfogadható szintre a veszélyhelyzet] Ha <u>nem</u> marad ilyen kapcsolat → mérlegelendő, hogy van-e veszélyhelyzet; Szigorúbb előírások PIE ügyfelek esetében [NB: ilyen esetek vonatkozásában a Kkt. 65/A. § előírásaira is tekintettel kell lenni!]
	audit team tag a könyvvizsgálati megbízás alatt állásajánlatot kap (állásajánlatról tárgyal) az audit ügyféltől	önérdek	adott személy kihagyása az audit team-ből v. team tagként hozott megítélései, döntései ellenőrzése

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Munkaerő-kölcsönzés	[a lentiektől eltérő feltételekkel tilos] csak rövid időre nyújtható függetlenséget veszélyeztető bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatás (feladat) nem végezhető vezetői felelősség nem vállalható	önellenőrzés	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nem adhatnak az adott személynek audit felelősséget semmilyen funkcióra vagy tevékenységre vonatkozóan</li> <li>• kiegészítő ellenőrzés az általa végzett munkára vonatkozóan</li> <li>• adott személy kihagyása az audit team-ből</li> </ul>
Közelmúltbeli szolgálat ügyfélnél	a fenyegetettség mértéke függ az érintett személy: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ügyfélnél korábban betöltött pozíciója</li> <li>- szerepköre a könyvvizsgálati munkacsoportban.</li> <li>- azon időtartam hossza, amióta az adott személy már nem dolgozik az ügyfélnél</li> </ul>	önérdek, önellenőrzés, bizalmas viszony	[a lehetséges biztosíték a fenyegetettségi faktor kérdésekre adott válaszoktól függ – beleértve adott esetben akár az érintett személy kivételét a könyvvizsgálati munkacsoportból és az általa esetlegesen végzett újra-élvégzését is]
Igazgatói vagy tisztségviselői pozíció könyvvizsgálati ügyfélnél	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sem partnernek, sem munkatársnak nem szabad igazgatói vagy tisztségviselői pozíciót betöltenie egy könyvvizsgálati ügyfélnél.</li> <li>- cégadminisztrációs jellegű funkciók („társasági titkár”) – mérlegelés szükséges</li> </ul>	önérdek, önellenőrzés	<p>[vezetői pozíció: nem lenne elfogadható szintre csökkenthető a veszélyhelyzet]</p> <p>[cégadmin: a Kódex alapvetően a helyi jogszabályi környezettől, rendelkezésektől és a konkrét feladatköröktől teszi függővé]</p> <p>a vonatkozó konkrét hazai jogszabályi előírást ld. Kkt. 65/A. §</p>



Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Szenior munkatársak hosszú távú kapcsolata audit ügyféllel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- milyen régóta tagja a teamnek</li> <li>- mi a szerepe a teamben</li> <li>- a könyvvizsgáló cég felépítése</li> <li>- voltak-e változások az ügyfél vezetésében</li> <li>- volt-e változás a számviteli és beszámolási kérdések jellegében, komplexitásában</li> </ul>	önérdek, bizalmas viszony	<p>nem PIE ügyfél: mérlegelés, és adott esetben – biztosító intézkedések (pl. rotáció, adott személy munkája felülvizsgálata, megbízás minőség-ellenőrzése)</p> <p>PIE ügyfél – kulcsfontosságú audit partner max 7 év és min 2 év „kihúlési időszak” [új Kódex: szigorítás] [NB: PIE ügyfél vonatkozásában figyelembe kell venni a Rendelet partneri rotációs szabályait!]</p>
Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások audit ügyfél részére	[lásd részletesen a következő táblázatban]		
Díjak	<p>jelentős bevételi kitettség veszély jelentősége függ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- a könyvvizsgáló cég működési szerkezete</li> <li>- régóta működő vagy új cégről van-e szó</li> <li>- az ügyfél minőségi és/vagy mennyiségi jelentősége a társaság szempontjából</li> </ul>	önérdek, megfélemlítés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- az adott ügyféltől való függés csökkentése</li> <li>- külső minőségellenőrzések</li> <li>- harmadik féllel (pl. Közfelügyelet, Kamara, stb.) folytatott konzultáció a kulcsfontosságú könyvvizsgálati megítélésekre vonatkozóan</li> </ul>
	ügyfél lejárt díjtartozása (éven túli)	önérdek	<ul style="list-style-type: none"> <li>- jelentés ki nem adása a tárgy évi beszámolóról, amíg az előző évi díj nincs kifizetve</li> <li>- a munka ellenőriztetése a könyvvizsgálói megbízásban részt nem vevő könyvvizsgálóval</li> </ul>

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Díjak (folyt.)	<p>függő díjak („sikerdíj”):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- könyvvizsgálói megbízás esetében kizárt</li> <li>- nem könyvvizsgálói szolgáltatások esetében – ha az audit cég nyújtja és az összege (potenciálisan) lényeges vagy összefügg a könyvvizsgált beszámoló valamely-megítélés tárgyát képező – lényeges összegével: kizárt</li> <li>- egyéb esetek: egyedi mérlegelés szükséges</li> </ul>	önérdek	
Kompenzáció és értékelés	<p>audit team tagot annak alapján értékelik vagy kompenzációt kap azért, hogy bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatásokat értékesít az adott könyvvizsgálói ügyfélnek</p> <p>A kockázat mértéke függ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- a kompenzáció részarányától a javadalmazásban</li> <li>- a személy szerepétől a teamben</li> <li>- érinti-e az előmenetelt</li> </ul>	önérdek	[NB: a 2014/56/EU Irányelv rögzíti, hogy „az a bevétel, amelyre a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég a vizsgált szervezetnek nyújtott nem könyvvizsgálói szolgáltatásokból tesz szert, nem képezheti részét a könyvvizsgálat elvégzésében részt vevő vagy a könyvvizsgálat elvégzését befolyásolni képes személyek teljesítményértékelésének és javadalmazásának” (a 2006/43/EK Irányelv 24a cikk j)]
Ajándékok és vendéglátás	Audit ügyféltől kapott, az egyértelműen jelentéktelen értéket meghaladó mértékben ajándék vagy vendéglátás (társaság v audit team tag)	önérdek, bizalmas viszony	nem csökkenthető elfogadható szintre

Veszélyeztető körülmény kategória	Konkrét veszélyhelyzet	Veszélyeztetés típusa	Alkalmazható biztosíték
Tényleges vagy várható perek	Ha a könyvvizsgáló cég és az ügyfél vezetése tényleges vagy várható per révén szembekerül egymással, ami befolyásolja a vezetés hajlandóságát teljes körű információk nyújtására, önérdek és fenyegetés veszélyét hozza létre. A létrehozott veszélyek jelentősége olyan tényezőktől függ, mint: <ul style="list-style-type: none"> <li>- per lényegessége</li> <li>- a per egy korábbi könyvvizsgálati megbízásra vonatkozik-e</li> </ul>	önérdek, megfélemlítés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ha a per érinti a könyvvizsgálati munkacsoport egy tagját, az adott személy kivétele a könyvvizsgálati munkacsoportból, vagy</li> <li>- az elvégzett munka ellenőriztetése egy szakemberrel.</li> </ul>

**3.4.2.3. Audit ügyfél részére nyújtott bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatásokból eredő potenciális függetlenséget veszélyeztető körülmények az IESBA Kódex szerint (19-20. dia)**

Szolgáltatás jellege	mérlegelendő tényezők	veszélyhelyzet típusa	alkalmazható biztosítékok
Vezetői felelősség:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- politikák meghatározása</li> <li>- munkavállalók felvétele vagy elbocsátása</li> <li>- ügyletek engedélyezése</li> <li>- bankszámlák kezelése</li> <li>- döntéshozatal</li> <li>- jelentéstétel a vezetés nevében</li> <li>- felelősség vállalása a pénzügyi kimutatásokért</li> <li>- felelősség vállalása a belső kontroll kialakításáért</li> </ul>	önérdek	nem csökkenthető elfogadható szintre
Adminisztratív szolgáltatások	[rutinjellegű, mechanikus, nem szükséges szakmai megítélés és nincs döntés] „Ilyen szolgáltatások nyújtása általában nem hoz létre a függetlenséget veszélyeztető tényezőt. Bármilyen létrehozott veszély jelentőségét azonban értékelni kell”	(jellemzően nincs)	[Az esetleges veszélyhelyzet jellegétől és mértékétől függően adott esetre testre szabott]

Szolgáltatás jellege	mérlegelendő tényezők	veszélyhelyzet típusa	alkalmazható biztosítékok
Számviteli nyilvántartások és pénzügyi kimutatások készítése	[nem keverendő illetve „mosható össze” a könyvvizsgálat keretében a számviteli és könyvvizsgálati kérdések értelemszerűen és szükségszerűen felmerülő egyeztetése az ügyféllel az ezen túlmutató számviteli-könyvviteli jellegű szolgáltatásokkal!]	önellenőrzés	a Kódex szerint: „A társaság nyújthat a számviteli nyilvántartások és a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez kapcsolódó szolgáltatásokat olyan könyvvizsgálati ügyfélnek, amely nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó, ha a szolgáltatások rutin- vagy mechanikus jellegűek, feltéve, hogy az önellenőrzés bármilyen létrehozott veszélyét elfogadható szintre csökkentik.” [NB: az MKVK Etikai Szabályzat gyakorlatilag biztosíték alkalmazási lehetősége nélkül kizárja a „Számviteli nyilvántartások és pénzügyi kimutatások készítése” szolgáltatás nyújtását jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálati ügyfélnek!]
Értékelési szolgáltatások	<ul style="list-style-type: none"> <li>- az értékelés lényegessége</li> <li>- a pénzügyi kimutatásokra</li> <li>- az ügyfél bevonásának mértéke a megítélést</li> <li>- igénylő kérdésekbe</li> <li>- szubjektivitás mértéke</li> <li>- alapul szolgáló adatok megbízhatósága és terjedelme</li> </ul>	önellenőrzés	az elvégzett könyvvizsgálati vagy értékelési munka ellenőriztetése egy olyan szakemberrel, aki nem vett részt az értékelési szolgáltatás nyújtásában az ilyen szolgáltatásokat nyújtó munkatársak ne vegyenek részt a könyvvizsgálati megbízásban

Szolgáltatás jellege	mérlegelendő tényezők	veszélyhelyzet típusa	alkalmazható biztosítékok
Adóügyi szolgáltatások	<i>adóbevallás készítése</i>	jellemzően nincs veszélyhelyzet (ha nincs jelentős döntés + a vezetés felelősséget vállal)	
	<i>adókalkulációk a könyvelési tételek elkészítése céljából: lényeges-e a beszámolóban? ügyfél adóügyi szakértelme? adószabályok komplexitása?</i>	önellenőrzés	a szolgáltatás olyan szakemberekkel történő végeztetése, akik nem tagjai az audit teamnek
	<i>adótervezés és egyéb adó-tanácsadási szolgáltatások: szubjektivitás mértéke a beszámolóban történő kezelés meghatározásakor? lényeges-e a beszámolóban? függ-e az adótanácsadás hatásossága számviteli kezeléstől? ügyfél adóügyi szakértelme? van-e kialakult gyakorlat, precedens? van-e előzetes jóváhagyás az adóhatóságtól?</i>	önellenőrzés	a szolgáltatás olyan szakemberekkel történő végeztetése, akik nem tagjai az audit teamnek külső adóügyi szakember tanácsának megszerzése előzetes jóváhagyás vagy állásfoglalás megszerzése az adóhatóságoktól
	<i>segítség nyújtása adóügyi viták megoldásában: a társaság nyújtotta-e azt a tanácsot, amely az adóügyi vita tárgya? potenciálisan lényeges-e a kimenetele a beszámolóban? van-e az ügyet alátámasztó kialakult gyakorlat, precedens? a per nyilvános? vezetés szerepe?</i>	érdekképviselő, önellenőrzés	a szolgáltatás olyan szakemberekkel történő végeztetése, akik nem tagjai az audit teamnek szolgáltatásban nem érintett adóügyi szakember támogatása az audit teamnek külső adóügyi szakember tanácsának megszerzése
Belső ellenőri szolgáltatások	van-e vezetői felelősség?  felhasználják-e a belső ellenőrzés munkáját az auditban?	önellenőrzés	vezetői felelősség vállalása kizárt a szolgáltatás olyan szakemberekkel történő végeztetése, akik nem tagjai az audit teamnek

Szolgáltatás jellege	mérlegelendő tényezők	veszélyhelyzet típusa	alkalmazható biztosítékok
Informatikai rendszerszolgáltatások	<p>nem veszélyeztet:</p> <p>(a) a pénzügyi beszámolás feletti belső kontrollal kapcsolatban nem álló informatikai rendszerek kialakítása vagy bevezetése</p> <p>(b) olyan informatikai rendszerek kialakítása vagy bevezetése, amelyek nem állítanak elő a számviteli nyilvántartások vagy a pénzügyi kimutatások jelentős részét alkotó információkat</p> <p>(c) számviteli vagy pénzügyi információkra vonatkozó beszámoló elkészítését szolgáló készen kapható szoftverek bevezetése, amelyeket nem a társaság fejlesztett ki, ha a tesztelés nem jelentős mértékű,</p> <p>(d) egy másik szolgáltató vagy az ügyfél által kialakított, bevezetett vagy működtetett rendszer értékelése és az arra vonatkozó javaslatok kidolgozása.</p>	<p>[egyéb (veszélyeztető) esetek: ha az ügyfélnek bevezetett informatikai rendszerek a) a pénzügyi beszámolás feletti belső kontroll jelentős részét alkotják vagy a beszámoló szempontjából jelentős információkat hoznak létre] → önellenőrzés</p>	<p>[veszélyeztető esetben:] az ügyfél elismeri felelősségét a belső kontrollok rendszerének kialakításáért és nyomon követéséért minden a szoftver kialakításra és bevezetésre vonatkozó vezetői döntés az ügyfél kompetens munkavállalójánál az ügyfél értékeli a rendszer kialakításának és bevezetésének megfelelőségét az ügyfél felelős a rendszer (hardver vagy szoftver) működtetéséért és a rendszer által használt vagy létrehozott adatokért</p> <p><i>[NB: PIE ügyfél esetében a fenti típusú IT szolgáltatás a Rendelet és a Kódex szerint is tiltott]</i></p>
Peres ügyekkel kapcsolatos szolgáltatások	<p>igazságügyi szakértő: becsült kártérítések vagy más összegek kiszámítása → ld. értékelési szolgáltatások</p>	<p>önellenőrzés, érdekképviselés,</p>	<p>ld. értékelési szolgáltatásoknál leírtak</p>

Szolgáltatás jellege	mérlegelendő tényezők	veszélyhelyzet típusa	alkalmazható biztosítékok
Jogi szolgáltatások	<p>Bármilyen veszély fennállása és jelentősége olyan tényezőktől függ, mint:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- a szolgáltatás jellege, az, hogy a könyvvizsgálati munkacsoport egy tagja nyújtja-e a szolgáltatást, valamint</li> <li>- bármilyen kérdés lényegessége az ügyfél pénzügyi kimutatásainak szempontjából.</li> </ul> <p>könyvvizsgáló cég partnerének vagy munkatársának általános jogtanácsosként („general counsel”) való kinevezése könyvvizsgálati ügyfél jogi ügyei vonatkozásában – kizárt (mivel gyakorlatban vezetői pozíciónak minősül a jogi ügyek tekintetében)</p>	önellenőrzés, érdekképviselés,	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a szolgáltatás olyan szakemberekkel történő végzetése, akik nem tagjai a könyvvizsgálati munkacsoportnak vagy</li> <li>- a könyvvizsgálati munkacsoport részére a szolgáltatásra vonatkozóan tanácsadás végzetése és a pénzügyi kimutatásokban történő kezelés ellenőrzötése olyan szakemberrel, aki nem vett részt a jogi szolgáltatás nyújtásában.</li> </ul>
Munkaerő-toborzási szolgáltatások	<p>a kért segítség jellege a toborzandó személy szerepköre általában nyújtható: több jelentkező szakmai képzettségének ellenőrzése és tanácsadás az álláshelyre való alkalmasságukra interjúk lebonyolítása a jelentkezőkkel</p>	önérdek, bizalmas viszony, megfélemlítés	<p>általános: vezetői felelősség (beleértve ügyfél nevében tárgyalás ill. munkaerőfelvételi döntés) kizárása!</p> <p>PIE ügyfelek: igazgató, tisztségviselő, számviteli-beszámolási folyamatot befolyásolni képes vezetők esetében jelöltek keresése és referenciák ellenőrzése nem nyújtható</p>

Szolgáltatás jellege	mérlegelendő tényezők	veszélyhelyzet típusa	alkalmazható biztosítékok
„Corporate Finance” (CF) szolgáltatások	<p>a szubjektív mértéke a CF tanácsadás végeredményének vagy következményeinek pénzügyi kimutatásokban történő megfelelő kezelésének meghatározásakor</p> <p>a CF tanácsadás végeredménye milyen mértékben van közvetlenül hatással a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre és mennyire lényegesek ezek az összegek a pénzügyi kimutatások szempontjából,</p> <p>függ-e a CF tanácsadás hatékonysága a pénzügyi kimutatásokban történő konkrét számviteli kezeléstől vagy bemutatástól, és van-e kétség a számviteli kezelés vagy bemutatás megfelelőségét illetően, figyelembe véve a releváns pénzügyi beszámolási keretelveket.</p>	önellenőrzés, érdekképviselés	<p>a szolgáltatás olyan szakemberekkel történő végeztetése, akik nem tagjai a könyvvizsgálati munkacsoportnak a könyvvizsgálati munkacsoport részére a szolgáltatásra vonatkozóan tanácsadás végeztetése és a számviteli elszámolás valamint a pénzügyi kimutatásokban történő kezelés ellenőriztetése olyan szakemberrel, aki nem vett részt a CF szolgáltatás nyújtásában.</p> <p>DE: ha</p> <p>i) a CF tanácsadás hatékonysága függ egy adott számviteli kezeléstől, és</p> <p>ii) kétséges az adott számviteli kezelés alapelvek szerinti megfelelősége, és</p> <p>iii) lényeges a beszámolóra gyakorolt hatás</p> <p>a veszélyhelyzet nem csökkenthető elfogadható szintre!</p>



### 3.5. Gyakorlati függetlenségi és összeférhetetlenségi megfontolások

(21. dia)

Már az előzőekben is elég sok szó esett egészen konkrét gyakorlati kérdésekről, megfontolásokról, lehetséges megoldásokról vagy éppen annak a kényszerű következtetésnek a levonásáról, hogy valamely adott helyzetben a valóban helyénvaló megoldás a megbízás visszautasítása (vagy lemondás, visszalépés).

Az előadás zárószakaszában ezeket szeretnénk még kiegészíteni bizonyos további gyakorlati kérdések megfogalmazásával, amelyek megfontolása ugyanígy szükséges lehet ahhoz, hogy

- i) egyáltalán felismerjük a tény, hogy a könyvvizsgálói függetlenségünket veszélyeztető tényező(k) áll(nak) vagy állhat(nak) fenn
- ii) mik azok a kérdések, amelyeket végig kell gondolnunk, hogy a beazonosított veszélyhelyzet (valamely adott a függetlenségi előírás(ok) megszegése) jelentőségét értékelni tudjuk
- iii) belássuk, hogy lehetséges-e egyáltalán biztosítékok alkalmazásával elfogadható szintre csökkenteni a veszélyhelyzetet, és ha igen, akkor melyek lehetnek a legmegfelelőbbek
- iv) milyen módon lehetséges a könyvvizsgálói függetlenségi előírásoknak való megfelelés vizsgálatának folyamatát dokumentálni

#### 3.5.1. A függetlenséget veszélyeztető tényezők azonosítása

(22. dia)

A függetlenséget veszélyeztető tényezők azonosításához több alapvető kérdést is végig kell gondolni. Jelen előadási anyagban igyekszünk támpontot nyújtani a helyes kérdések megfogalmazásához, de természetesen további releváns kérdések megfontolása is szükséges lehet adott helyzetekben.

##### 3.5.1.1. A könyvvizsgálati megbízás melyik fázisában kell vizsgálni?

A függetlenséget veszélyeztető tényezők azonosítását célzó eljárások vonatkozásában nagyon fontos gyakorlati kérdés, hogy mikor is lenne a legcélravezetőbb és leghatékonyabb vizsgálni a függetlenségi követelményeknek való megfelelést:

- még az ügyfél elfogadása előtt?
- vagy azt követően a tervezési fázisban?
- vagy éppen inkább a könyvvizsgálat végéhez közeledve?
- vagy a jelentés kiadása után?

Mivel a függetlenségi követelményeknek a vizsgált üzleti év első napjától egészen a könyvvizsgálói jelentés kiadásáig meg kell felelnie a könyvvizsgálónak, ezért a megfelelő válasz a fenti kérdésre vélhetően nem különösebben meglepő módon az, hogy folyamatosan figyelemmel kell lenni rá és folyamatosan frissíteni kell a releváns információkat is. Sőt, már az ajánlatadás fázisában, ami a legtöbb esetben időben később következik be, mint a vizsgált üzleti év kezdőnapja, meg kell győződni arról, hogy a függetlenségi követelmények az adott üzleti év vonatkozásában teljesültek-e (illetve ha az ún. „cooling in” szabály alkalmazandó, akkor már az azt megelőző időszakban is). És a „miért nem elég akkor csak az elején megnéznem?” kérdésre pedig az értelemszerű válasz az, hogy a körülmények mindig változnak:

- új tag(ok) kerülhet(nek) a könyvvizsgálói munkacsoportba
- a könyvvizsgálatban érintett személyek személyes kapcsolataiban változások történhetnek
- a könyvvizsgálatban érintett személyek vagy azok hozzátartozói pénzügyi érdekeltségeket szerezhetnek (vagy idegeníthetnek el) illetve hiteket vehetnek fel, strukturálhatnak át vagy törleszthetnek, stb.
- újabb nem könyvvizsgálati szolgáltatás nyújtásának igénye, szándéka merülhet fel
- az ügyfél szervezeten belül történhetnek személyi és egyéb változások
- az ügyfél felvásárolhat más társaságokat vagy az ügyfelet felvásárolhatja egy másik társaság
- az ügyfél besorolása „közérdeklődésnek számot tartó” tekintetben megváltozhat
- stb.

És ezen változások adott esetben a függetlenségre vonatkozó korábbi következtetések felülvizsgálatát tehetik szükségessé.

### **3.5.1.2. Kivel szemben kell függetlennek lenni?**

A legelső és legalapvetőbb gyakorlati kérdés, hogy kivel szemben is kell a könyvvizsgálónak a függetlenségi szabályokat alkalmaznia. És a válasz – még ha első ránézésre esetleg annak is tűnik – a legkevésbé sem egyértelmű, mivel a függetlenségi követelmények szempontjából értelmezendő „könyvvizsgálati ügyfél” túlmutat magának a könyvvizsgálónak (vagy könyvvizsgáló cégnek a saját könyvvizsgálati ügyfelein):

1. egyrészt amennyiben a könyvvizsgáló cég egy hálózathoz tartozik, akkor a hálózat minden másik tagjának bármelyik könyvvizsgálati ügyfele egyben magának cégnek a könyvvizsgálati ügyfelének is tekintendő
2. másrészt az 1. pont szerint meghatározott „alap” könyvvizsgálati ügyfél bizonyos kapcsolt vállalkozásai (NB: itt nem a számviteli törvény értelmezése szerint) tekintetében, ha van ilyen, is alkalmazni kell a könyvvizsgálati ügyfélre vonatkozó függetlenségi követelményeket.

És hogy ez utóbbi „könyvvizsgálati ügyfél kiterjesztés” milyen irányú és terjedelmű az nagyban függ az alkalmazandó függetlenségi keretrendszerrel (IESBA, EU, SEC vagy valamely más adott ország, vagy esetleg ezek valamilyen kombinációja) és az adott ügyfél PIE vs nem-PIE besorolásától is. Egy adott audit ügyfél leányvállalataira minden esetben kiterjed, de közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók esetében az IESBA például kiterjeszti még egyéb gazdálkodó egységekre is (figyelembe véve a az ügyfél és a másik gazdálkodó közötti befektetési kapcsolat befektető szempontjából vizsgált lényegességét is). Az EU Rendelet a kapcsoltsági viszony – (főlérendelt) anyavállalat és az általa kontrollált vállalkozások (leányvállalatok) – vizsgálatát még tovább bonyolítja egy a területi hatályra vonatkozó alkalmazási szűkítéssel is. És még hosszan lehetne sorolni a különböző egyedi joghatósági megoldásokat.

Kulcsfontosságú tehát, hogy

1. ismeretünk legyen a cég (vagy adott esetben a hálózat) minden egyes könyvvizsgálati ügyfeléről
2. pontosan tudjuk azt, hogy az adott ügyfélre melyik függetlenségi keretrendszer és azon belül milyen konkrét ügyféltípus szabályait kell alkalmazni (és ezeket az információkat változás esetén késedelem nélkül aktualizálják)
3. pontos és naprakész ismereteink legyenek az ügyfél „céghálójáról”

### **3.5.1.2. Kiknek kell függetlennek lennie?**

Miként azt a 3.4.2.2. szakasz részletesen illusztrálja, az, hogy az adott függetlenségi követelmények személy szerint kikre alkalmazandók, nagyban függ magától a szóban forgó mérlegelendő veszélyeztető körülménytől. A legszigorúbb követelmények értelemszerűen magára a könyvvizsgálóra (illetve a megbízás vezető partnerére) vannak előírva, de a könyvvizsgálati munkacsapat más tagjaira (és adott esetben a tagok – beleértve a könyvvizsgálót is – közvetlen családtagjaira), a cég egyéb könyvvizsgálóira (partnereire), stb. is megfogalmazásra kerültek függetlenségi követelmények.

És természetesen – miként az ugyancsak látható a 3.4.2.2. szakaszban – vannak olyan függetlenségi előírások, amelyeket magán a cég szintjén lehet és kell értelmezni és alkalmazni.

### 3.5.1.3. Melyek a vizsgálandó veszélyeztető körülmények?

A már az előző pontban is hivatkozott 3.4.2.2. szakaszban részletesen bemutattunk bizonyos a Kódex által azonosított függetlenséget veszélyeztető körülményeket. Ez a lista mindenképpen jó kiindulási alapnak tekinthető – és egyben értelemszerűen egy kötelező minimum.

Meg kell vizsgálni minden „veszélyeztető körülmény” típus potenciális meglétét!

Mind személyi szinten:

Pl.: „Milyen pénzügyi befektetésem (közvetlen ill. közvetett) illetve hiteleim vannak?”; rokonsági kapcsolatok (közvetlen hozzátartozó, közeli hozzátartozó)

Mind pedig a Cég szintjén:

Pl.: „Van-e veszélyeztető jellegű üzleti kapcsolat?” vagy „Sor kerül(t)-e a könyvvizsgálaton kívüli egyéb szolgáltatások nyújtására?”

- A hálózat más tagjai potenciálisan veszélyeztető üzleti kapcsolatait és/vagy az általuk nyújtott esetleges szolgáltatásokat is meg kell vizsgálni!

Azonban, miként azt már korábban is hangsúlyoztuk ebben az anyagban, a 3.4.2.2. szakasz felsorolása nem tekinthető egy komplett megfelelési ellenőrző listának, hiszen lehetnek olyan egyedi helyzetek, amelyek ugyan esetleg egyetlen formálisan előírt tételes függetlenségi követelményt sem sértenek, azonban a keretelvi megközelítés alapján mégis arra a következtetésre juthatunk, hogy egy vagy több veszélyhelyzet kategória is beazonosítható az adott esetben. Pl. ha az ügyfél gazdasági igazgatója és a könyvvizsgáló a normál ügyfélkapcsolaton kívül egyéb – a Kódexben nem konkretizált, de hivatkozott személyes jellegű (pl. szoros baráti) – kapcsolat van, akkor nagy valószínűséggel legalább egy („bizalmas viszony”), de akár további („megfélemlítés”) veszélyhelyzet fennáll(hat), amelyet kérdéses, hogy lehet-e egyáltalán, és ha igen, akkor milyen konkrét óvintézkedésekkel, elfogadható szintre mérsékelni.

### 3.5.2. Az azonosított veszélyek jelentőségének értékelése

(23. dia)

Amennyiben a függetlenséget veszélyeztető tényezők megfontolása után arra a következtetésre jutunk, hogy egy vagy több függetlenségi előírás megszegésére került sor valamelyik könyvvizsgálati ügyfél esetében, akkor a következő lépések több tényező függvényei; ezek közül az egyik, ha nem a legfontosabb, hogy az ügyfél közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó-e, és hogy milyen jellegű függetlenségi előírás megszegésére került sor (jogszámai vagy könyvvizsgálói szakmai). Ezen lépések közé tartozik a beazonosított megszegés kiértékelése, az esetleges biztosítékok beazonosítása és alkalmazása, és a megszegés kommunikációja a megfelelő címzetteknek a szervezeten (könyvvizsgáló cég illetve a hálózat) belül, és adott esetben azon kívül is (pl.: az Audit Bizottság felé közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónál).

A már beazonosított megszegés jelentőségének megítélése céljából a Kódex 290.42 bekezdése, példálózó jelleggel, az alábbi tényezők mérlegelését írja elő:

- A megszegés jellege és időtartama?
- Volt-e korábban is megszegés a megbízás vonatkozásában? Azok száma, jellege?
- Tudott-e a könyvvizsgálói munkacsoport tagja arról az érdekeltségről vagy kapcsolatról, amely a megszegést okozta?
- A megszegést okozó személy tagja-e a könyvvizsgálati munkacsoportnak, vagy olyan más személy-e, akire vonatkozóan vannak függetlenségi követelmények?
- Könyvvizsgálati munkacsoport tag esetén: az adott személy szerepe a teamben?
- Szakmai szolgáltatás nyújtásából eredő megszegés: van-e hatása az adott szolgáltatásnak a számviteli nyilvántartásokra vagy a könyvvizsgálat tárgyát képező pénzügyi kimutatásokban szereplő összegekre? továbbá
- Az önérdek, érdekképviselő, megfélemlítés veszélyének és a megszegés által létrehozott egyéb veszélyeknek a mértéke.

**3.5.3. Biztosítékok alkalmazása**

(24. dia)

A feltárt megszegés jelentőségének mérlegelését követő lépés a függetlenségi veszélyhelyzet kezelését célzó biztosítékok megfelelő beazonosítása és alkalmazása. Ennek érdekében az első és legfontosabb kérdés, hogy létezik-e egyáltalán olyan biztosíték, amelynek az alkalmazásával elfogadható szintre csökkenthető a veszély, vagy pedig a veszélyhelyzet olyan jellegű, amely akár valamely jogszabályi előírás, akár valamilyen könyvvizsgálói etikai szabályzat értelmében biztosítékok alkalmazásával sem mérsékelhető elfogadható szintre.

Ettől eltérő esetben helye van a megfelelő biztosíték(ok) alkalmazásának a függetlenségi veszélyhelyzet enyhítése céljából. Ilyen potenciális válaszlépések lehetnek egyebek között például:

- Az érintett személy eltávolítása a könyvvizsgálati munkacsoportból
- (eltérő munkatársak igénybevétele!) az érintett könyvvizsgálati munka kiegészítő ellenőrzése vagy az adott munka újbóli elvégzése a szükséges mértékben
- javaslat a könyvvizsgálati ügyfélnek egy másik társaság megbízására az érintett könyvvizsgálati munka ellenőrzésére vagy újbóli elvégzésére
- (a számviteli nyilvántartásokat vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő összeget érintő bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatásnál) egy másik társaság megbízása a bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatás eredményeinek értékelésével, vagy annak újbóli elvégztetésével

Bár értelemszerű, de fontos hangsúlyozni, hogy az alkalmazásra kerülő biztosítéknak valóban olyannak kell lennie, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt célból. Ez azzal is jár, hogy a biztosíték alkalmazása után újfent fel kell mérni a függetlenségi követelményeknek való lényegi (és nem pusztán formai jellegű) megfelelést.

**3.5.3. Dokumentálási javaslatok**

(25. dia)

A Standardok előírják, hogy a könyvvizsgáló dokumentálja a könyvvizsgálat során alkalmazott szakmai megítéléseit és következtetéseit. És ebben a vonatkozásban ez igaz a könyvvizsgálónak a függetlenségi követelményeknek való megfelelése dokumentálására is.

A Kódex 290.29 bekezdése szerint:

„A dokumentálás bizonyítékot nyújt a kamarai tag könyvvizsgáló által a függetlenségi követelményeknek való megfeleléssel kapcsolatos következtetések kialakítása során alkalmazott megítélésekre. A dokumentálás hiánya nem meghatározó tényezője annak, hogy egy társaság figyelembe vett-e egy adott kérdést és annak sem, hogy független-e.

A kamarai tag könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a függetlenségi követelményeknek való megfeleléssel kapcsolatos következtetéseket és az ilyen következtetéseket alátámasztó releváns megbeszélések lényegét. Ennek megfelelően:

- (a) ha biztosítékokra van szükség egy veszély elfogadható szintre csökkentéséhez, a kamarai tag könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a veszély jellegét és a rendelkezésre álló vagy alkalmazott biztosítékokat, amelyek a veszélyt elfogadható szintre csökkentik, továbbá
- (b) ha egy veszély jelentős elemzést kívánt annak meghatározására, hogy szükség van-e biztosítékokra, és a kamarai tag könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem, mert a veszély már elfogadható szintű, a kamarai tag könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a veszély jellegét és a következtetés indoklását.”

Egy alapvetően kis méretű, néhány kamarai tag könyvvizsgálót foglalkoztató, hálózati tagsággal nem bíró, egyszerű ügyfélportfólióval rendelkező könyvvizsgáló cég esetében a fenti követelmények

szerint dokumentálás valószínűsíthetően nem kell, hogy különösebb nehézségeket okozzon, de egy ennél bonyolultabb könyvvizsgáló cég esetében már komoly kihívást jelenthet mind maga a függetlenségi követelményeknek való megfelelés monitorozása és adott esetben a szükségesnek ítélt beavatkozások megtétele, mind pedig az elvárt dokumentációs kötelezettségek teljesítése.

Az alábbiakban megpróbálunk néhány gyakorlati javaslatot adni egyrészt a függetlenségi követelményeknek való minél teljesebb megfelelés biztosítása céljából, mind pedig a kapcsolódó dokumentáció tartalma tekintetében:

- Könyvvizsgáló munkatársak belső képzése a függetlenségi követelmények témájában
- Könyvvizsgálói ügyfelek listázása, az ügyfelekre „cégcsaládfa” felállítása és az alkalmazandó függetlenségi szabályozás szerinti kategorizálása (SEC/EU PIE/magyar/(csak)IESBA, stb.)
- A könyvvizsgálói munkacsoport(ok) tagjai releváns függetlenségi követelményeknek való megfelelésének vizsgálata (pl. függetlenség írásbeli megerősítése)
- Audit ügyfelek részére nyújtandó könyvvizsgálaton kívüli szakmai szolgáltatások előzetes elemzése, jóváhagyása
- Nyújtott könyvvizsgálaton kívüli szakmai szolgáltatások részletes listázása
- Az egyes könyvvizsgálói megbízások esetében a függetlenségi követelményeknek való megfelelés elemzése:
  - o a releváns függetlenségi előírások minden szintjén (jogsabályi, MKVK, IESBA)
  - o beazonosított esetleges megszegések esetén tett eseti (öv)intézkedések, kommunikáció + hasonló jövőbeli megszegések megelőzése érdekében tett belső eljárásbeli intézkedések (belső szabályozási szintű és gyakorlati)

#### **3.5.4. Gyakorló példák, kérdések függetlenségi veszélyhelyzetekre** (26-27. dia)

Az előadás zárásaként, és annak megerősítéseként, hogy magunkévá tettük a könyvvizsgálói függetlenségre vonatkozó alapkoncepciókat és rendelkezéseket nézzünk át néhány esetet, és elemezzük őket abból a szempontból, hogy azok közül melyiknél merült fel (vagy merülhet fel) függetlenséget veszélyeztető helyzet (ideértve valamely esetleges konkrét jogsabályi előírás megszegését is), és milyen lépéseket lehet tenni annak kezelésére azaz elfogadható szintre való mérséklésére (ha van ilyen biztosíték).

##### **3.5.4.1. Pénzügyi érdekeltségek:**

1. Pénzes Tóbiás (PT) 2018. februárban megbíz egy befektetési tanácsadó céget azzal, hogy időről-időre részvényeket vásároljon illetve adjon el az ügyfélszámláján 5 millió Ft keretösszeg erejéig. A befektetési tanácsadó cég minden hónap végén kimutatást küld az adott hónapban PT javára teljesített részvény-ügyletekről, valamint az adott hónap utolsó napján fennálló részvényportfóliójáról. PT a befektetési tanácsadótól kapott havi jelentéseket gondosan félre teszi egy külön dossziéba a kapott borítékban (kibontatlanul), majd pedig egy 2019. március végi hétvégén szépen egyesével végignézi azokat. A teljesített megbízások között többek között szerepel 2000 db ABC Nyrt. törzsrészvény vásárlása a BÉT-en 2,5 millió Ft értékben 2018. áprilisban, amelyek eladására 2018. novemberben került sor 2,8 millió Ft-ért.
  - a. Pénzes Tóbiás az ABC Nyrt. állandó könyvvizsgálója:
  - b. Pénzes Tóbiás asszisztensként vesz részt az ABC Nyrt. könyvvizsgálatában
  - c. Pénzes Tóbiás felesége adószakértőként vett részt az ABC Nyrt. könyvvizsgálatában
  - d. Pénzes Tóbiás szenioraként dolgozik az ABC Nyrt. könyvvizsgálatát ellátó cégnél, de maga nem tagja a könyvvizsgálói munkacsoportnak

- e. Pénzes Tóbiás kamarai tag könyvvizsgálóként társtulajdonosa az ABC Nyrt. könyvvizsgálatát ellátó könyvvizsgáló cégnek, de maga nem vesz (nem vett) részt a 2018. évi beszámoló könyvvizsgálatában:
2. Pénzes Tóbiás 2018. februárban 5 millió Ft értékben befektetési jegyeket vásárolt a Kockázatos Alapban. Az Alap befektetési politikája szerint a befektetési portfóliójában 40%-70% között kell lennie hazai kibocsátású, nyilvánosan forgalomba hozott részvényeknek. Az Alap teljes nettó eszközértéke a vásárláskor 10 milliárd Ft volt, amely 2018. végére fokozatosan 12 milliárd Ft-ra emelkedett. Az Alap portfóliójában 2018. áprilistól 2018. novemberig egyebek között szerepel 40.000 db ABC Nyrt. részvény is, amely 5% tulajdoni arányt testesít meg. Fennáll-e emiatt Pénzes Tóbiás esetében függetlenséget veszélyeztető helyzet, ha ő az ABC Nyrt. állandó könyvvizsgálója?

#### 3.5.4.2. Hitelek és garanciák:

Adós Kristóf (AK) 5 millió Ft értékű lakásvásárlási kölcsönt vesz fel DEF Zrt.-től. Adós Kristóf tagja a DEF Zrt. könyvvizsgálati munkacsoportjának. Az alábbi esetek közül melyiknél merülhet fel függetlenség veszélyeztető helyzet, és milyen lépéseket lehet tenni annak kezelésére (ha van ilyen biztosíték):

- a. a DEF Zrt. olyan hitelintézet, amelynek a szokásos hitelezési tevékenysége része egyebek mellett az ingatanhitelezés. Az AK által felvett kölcsön a DEF szokásos szerződési feltételei szerint történt, és annak fedezete maga a megvásárolt ingatlanra vonatkozóan bejegyzett jelzálog
- b. a DEF Zrt. olyan hitelintézet, amelynek a szokásos hitelezési tevékenysége része egyebek mellett az ingatanhitelezés. Az AK által felvett kölcsön fedezetéül biztosíték nem került kikötésre, kamatkondícióit tekintve a kölcsön azonos a DEF által ingatlanfedezettel biztosított kölcsönökével.
- c. a DEF Zrt. egy ingatlanfejlesztéssel és -forgalmazással foglalkozó vállalkozás, az AK részére biztosított kölcsön célja pedig egy a DEF által építtetett lakóparkban AK részére értékesített lakás egyik esedékes vételárresztletének átmeneti kamatmentes megfinanszírozása. A kölcsön összege a DEF Zrt. szempontjából jelentéktelennek számít.

#### 3.5.4.3. Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások:

##### 1. Könyvelés és bérszámfejtés:

Az Alfa Könyvvizsgáló Kft. (Alfa Kft.) nemrég csatlakozott az LN (Loose Network) nemzetközi könyvvizsgálói hálózathoz, és ennek megfelelően a könyvvizsgáló cég nevét LN Alfa Kft.-re változtatták. Az LN Alfa Kft. a könyvvizsgálaton kívül adótanácsadást, vagyoneértékelési, könyvelési és bérszámfejtési szolgáltatásokat is nyújt. A cég tulajdonosai és egyben az ügyvezetői Béta Béla és a felesége, mindketten kamarai tag könyvvizsgálók. A Gyártó Kft. ügyvezetője Béta Béla régi barátja, meg szeretné bízni az LN Alfa Kft.-t a Gyártó Kft. könyvelési és bérszámfejtési feladatai ellátásával. Ennek oka az, hogy a Gyártó Kft.-t az előző évben felvásárolta a német Hersteller AG, és a német cég részéről konszolidációs adatszolgáltatásához IFRS-alapú jelentéscsomagot kell készítenie a Társaságnak, a korábbi könyvelő pedig nem volt otthon az IFRS-ekben; a bérszámfejtési feladatokkal pedig hagyományosan a mindenkor könyvelő céget bízta meg a Társaság. A Hersteller AG könyvvizsgálatát az LN Quantum GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft látja el, de a Gyártó Kft. esetében az anyavállalat könyvvizsgálója – tekintettel annak relatíve csekély súlyára a csoport konszolidált beszámolójában, nem ragaszkodott a saját hálózathoz tartozó

könyvvizsgáló megválasztásához, így a Gyártó Kft. könyvvizsgálatát az akvizíció után is annak korábbi könyvvizsgálója a Kis és Nagy Audit Kft. látja el.

- a. további információ: a Hersteller AG részvényeit a frankfurti tőzsdére kereskedésre bejegyezték
- b. változtat-e az a) esethez képest levont következtetésen bármiben is az, ha a Hersteller AG egy nem nyilvános vállalkozás

2. Értékelési szolgáltatás:

A Tőkevesztő Kft. könyvvizsgálójaként a 2019. évi beszámoló könyvvizsgálata elővizsgálatát végzed. Az évközi pénzügyi adatok és a hátralévő időszakra vonatkozó előrejelzések alapján olyan jelentős veszteség várható a teljes üzleti évre, amelynek következtében – a saját tőkét javító bármilyen intézkedés hiányában – a Társaság saját tőkéje 2019. év végére negatívvá válna. Ezt az észrevételedet az elővizsgálat zárómegbeszélésén jelzed a Társaság ügyvezetőjével, aki egyben annak többségi tulajdonosa is, és egyúttal felhívod a figyelmét a saját tőke rendezését célzó intézkedések megtételének kötelezettségére is. A tulajdonosok a negatív saját tőkét a Társaság tulajdonában lévő ingatlan felértékelésével szeretnék kezelni, és Téged szeretnének felkérni arra, hogy elvégezd az ingatlan piaci értékének értékbecslését.

3. Adótanácsadási szolgáltatás:

A – 100%-ban magyar magánszemélyek tulajdonában lévő – Adótervező Kft. gazdasági igazgatójának a figyelmét egy adóelőadáson felkelti egy teljesen új adózási struktúra lehetősége, amelynek bevezetésével meglátása szerint potenciálisan lényegesen kedvezőbb adópozíciót érhetne el a Társaság. A szóban forgó adózási struktúra – amelynek hazai gyakorlata értelemszerűen még nincsen – bevezetéséhez a Társaságnak részben át kellene szerveznie az üzleti működését, továbbá jelentős változásokat kellene végrehajtania az aktuális számviteli politikájában és az alkalmazott számviteli elszámolásai tekintetében is. Mivel a könyvvizsgálatok során nagyon pozitív munkakapcsolatot sikerült már kialakítani, és a céged adótanácsadói által a múltban nyújtott kisebb adótanácsadási munkák eredményével is elégedett voltak, ezért

- a. a Társaság a Te cégedet szeretné megbízni ennek a komplex adó-átstrukturálási projekt komplett kidolgozásával. Ennek részét képeznék egyebek mellett egy elemzés arról, hogy i) milyen módosításokra lenne szükség a Társaság számviteli politikájában, valamint ii) egyes olyan, az adóstruktúra megvalósítása érdekében szükséges speciális ügyletek, amelyeket a számviteli törvény közvetlenül nem szabályoz, milyen számviteli megközelítés és elszámolás mellett érnék el a kívánt hatást.
- b. eltérés az a) esethez képest: az ügyletek számviteli elszámolására vonatkozó felmérést az ügyfél maga végezné, míg az adótanácsadási munka ebből a szempontból arra terjedne ki, hogy a Társaság által kidolgozott különböző számviteli megoldásoknak milyen hatása lenne a Társaság adópozíciójára; ezen túlmenően a Társaság előzetes adómegállapítási kérelmet is beadna az új struktúrára vonatkozóan, amelynek kidolgozásában való támogatás részét képeznék az adótanácsadási megbízásnak

**3.5.4.4. Üzleti kapcsolatok:**

1. A könyvvizsgáló cég egy utazási iroda könyvvizsgálati ügyfele felajánlja, hogy a könyvvizsgáló cég minden alkalmazottja egységesen bármely az utazási iroda által hirdetett saját szervezésű út esetében a hivatalos árból 15% kedvezményt igényelhet, az egyéb – ügynöki jellegű – szolgáltatások (repülőjegy-, szállásfoglalás, utazási biztosítás kötése, stb.) esetében pedig, hogy azokat bekerülési értékükön – beleértve a végső szolgáltató által utólag elszámolásra kerülő várható kedvezmények beszámítását is – értékesíti könyvvizsgáló cég alkalmazottai felé. Az utazási iroda legnagyobb szerződéses ügyfelei esetében jellemzően 10% körüli csoportos kedvezményt biztosít szervezett útjai esetében – feltéve hogy az adott útra minimum 10 főt regisztrál az adott szerződéses ügyfél. Míg az ügynöki jellegű szolgáltatások esetében a szolgáltató aktuális árán – árres nélkül – értékesíti, 0,5-2% közötti kezelési költség mellett.
2. A könyvvizsgáló cég az egyik ingatlanhasznosítással foglalkozó könyvvizsgálati ügyfele tulajdonában lévő irodaházban bérel irodákat működési célból. Az ügyfélnek összesen 6 hasonló méretű bérbe adási célú irodaház van a tulajdonában. A könyvvizsgáló cég összesen 2 szintet bérel az egyik 8 emeletes irodaházból. A bérleti szerződés feltételei megfelelnek az ingatlanhasznosító cég más bérlői esetében általánosan alkalmazott szerződéses feltételeinek.

**3.5.4.5. Családi és személyes kapcsolatok:**

1. A 3.5.4.3. feladatban felvázolt alaphelyzet azzal a különbséggel, hogy az Alfa Könyvvizsgáló Kft.-t a Gyártó Kft. könyvvizsgálatával szeretnék megbízni (kizárólagos jelleggel, azaz könyvvizsgálaton kívüli egyéb szakmai szolgáltatás nyújtására nem kerülne sor).
2. A Family Business Kft. tulajdonosai a Társaság gazdasági vezetőjének, Könyvesné Kaczor Erzsébetnek a kezdeményezésére Könyvesné lányát, Könyves Rozáliát bízzák meg a Társaság 2019. évi éves beszámolója könyvvizsgálatával.
3. A könyvvizsgáló munkacsapat egyik asszisztense jelzi, hogy a bátyja a könyvvizsgálati ügyfélnél a környezetvédelmi osztályán osztályvezetőként dolgozik.



**3.5.4.6. Ajándékok és vendéglátás:**

1. Az audit ügyfél ügyvezetője és gazdasági vezetője meghívnak egy ebédre egy közeli étterembe, hogy megbeszéljék a könyvvizsgálat státuszát, és a könyvvizsgálat során felmerült kérdéseket, észrevételeket.
2. Mivel a fenti megbeszélésen egy jelentős értékvesztés kérdésében nem sikerült megegyezésre jutni, azonban a Társaság ügyvezetője mindenképpen szeretné a beszámolót és annak könyvvizsgálatát a következő hét elejéig teljesen véglegesíteni, lezárni, ezért meghív a családjával a hétvégére egy adriai-tengeri hajókirándulásra, hogy ott – kötetlenebb körülmények között folytatva a kérdésben az egyeztetést – konklúzióra juthassatok a még nyitott témában.
3. A szokásos éves karácsonyi üzleti ajándékozás keretében az audit ügyfél vezetése téged is megajándékoz a vevői és jelentősebb szállítói vezetése számára hagyományosan küldött jelképes értékű karácsonyi ajándékkal.
4. Egy elektronikai kereskedő könyvvizsgálati ügyfeled gazdasági igazgatója születésnapod alkalmából a Társaság nevében meglep egy új középkelet-ázsiai üzleti laptop modellel.

**3.5.5. Gyakorló példák - Megoldások:****3.5.5.1. Pénzügyi érdekeltségek:**

1. eset a) Pénzes Tóbiás az ABC Nyrt. állandó könyvvizsgálója:  
**Válasz:**
  - i. Függelenségre vonatkozó közvetlen előírások megszegése:
    1. a KKT 62. § (1) ill. 63. § (1a) megsértése
    2. az IESBA Kódex 290.104 megsértése
  - ii. A Kódex 290.104 szerint ilyen esetben „az önérték létrehozott veszélye olyan jelentős, hogy nem lehet azt biztosítékokkal elfogadható szintre csökkenteni”. Így Pénzes Tóbiás nem tekinthető független könyvvizsgálónak – technikailag vissza kellene lépnie / le kellene mondania még mielőtt a könyvvizsgálói jelentését kiadja [KKT 62. § (4): „Ha a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a függetlenségét fenyegető veszélyeket észlel, meg kell tennie a szükséges intézkedéseket a veszély elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére. Ha ez nem lehetséges, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység nem végezhető el.”]
  - iii. Egyéb teendők: ABC Nyrt. közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősül, így a Rendelet 6. cikk (2) b) pontja szerint meg kell vitatnia az audit bizottsággal a feltárt a függetlenségét fenyegető veszélyt
- c. Pénzes Tóbiás asszisztensként vesz részt az ABC Nyrt. könyvvizsgálatában  
**[Válasz:**  
mindenekelőtt kommunikálni a megszegés tényét a felelős könyvvizsgálónak és a megfelelő belső csatornákon; egyébként az a. pontban a megszegésre vonatkozó megfontolások alapvetően itt is érvényesek]
- d. Pénzes Tóbiás felesége adószakértőként vett részt az ABC Nyrt. könyvvizsgálatában  
**[Válasz u.a. mint b.]**
- e. Pénzes Tóbiás szenioraként dolgozik az ABC Nyrt. könyvvizsgálatát ellátó cégnél, de maga nem tagja a könyvvizsgálati munkacsoportnak  
**[Válasz: a függetlenség nem sérült]**

- f. Pénzes Tóbiás kamarai tag könyvvizsgálóként társtulajdonosa az ABC Nyrt. könyvvizsgálatát ellátó könyvvizsgáló cégnek, de maga nem vesz (nem vett) részt a 2018. évi beszámoló könyvvizsgálatában

**Válasz:**

- i. Függelenségre vonatkozó közvetlen előírások megszegése:  
1. az IESBA Kódex 290.108 megsértése  
[egyebekben lényegileg u.a. mint a b.]

2. eset:

**Válasz:**

A példa szerinti, befektetési jegyen keresztül fennálló pénzügyi érdekelttség közvetett pénzügyi érdekelttségnek számít (PT-nek nincs befolyása az Alap befektetési döntéseire), és nem számít jelentősnek, mivel i) az ABC Nyrt. részvénytartója az Alap teljes portfóliójában nem jelentős  $((2.500/2.000 \cdot 40.000)/10.000.000=0,5\%)$  és ii) PT tulajdoni aránya az Alapban elhanyagolható  $(5/10.000=0,05\%)$ . Ily módon nem áll fenn a Kódex 209.104 szerint függetlenség veszélyeztető helyzet.

### 3.5.5.2. Hitelek és garanciák:

- a. a DEF Zrt. olyan hitelintézet, amelynek a szokásos hitelezési tevékenysége része egyebek mellett az ingatlanhitelezés. Az AK által felvett kölcsön a DEF szokásos szerződési feltételei szerint történt, és annak fedezete maga a megvásárolt ingatlanra vonatkozóan bejegyzett jelzálog

**Válasz:**

a Kódex 209.119 értelmében nem áll fenn függetlenség veszélyeztető helyzet

- b. a DEF Zrt. olyan hitelintézet, amelynek a szokásos hitelezési tevékenysége része egyebek mellett az ingatlanhitelezés. Az AK által felvett kölcsön fedezetül biztosíték nem került kikötésre, kamatkondícióit tekintve a kölcsön azonos a DEF által ingatlanfedezettel biztosított kölcsönökével.

**Válasz:**

Ugyan a DEF Zrt. hitelintézet, azonban a kölcsön nyújtása nem a szokásos hitelezési eljárásokkal és feltételekkel történt a jelzálogfedezettől való eltekintés miatt, így a Kódex 209.117 értelmében olyan függetlenség veszélyeztető helyzet áll fenn, amelyet biztosítékokkal sem lehet elfogadható szintre csökkenteni. [a következmények lényegében azonosak a „Pénzügyi érdekeltségek” 1/a eseténél leírtakkal – beleértve a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodói kitélt is

- c. a DEF Zrt. egy ingatlanfejlesztéssel és -forgalmazással foglalkozó vállalkozás, az AK részére biztosított kölcsön célja pedig egy a DEF által építtetett lakóparkban AK részére értékesített lakás egyik esedékes vételár részletének átmeneti kamatmentes megfinanszírozása. A kölcsön összege a DEF Zrt. szempontjából jelentéktelennek számít.

**Válasz:**

Mivel a DEF Zrt. nem hitelintézet, így a Kódex 209.120 bekezdése alkalmazandó. Eszerint csakis abban az esetben lehet az önérték létrehozott veszélyét biztosítékokkal elfogadható szintre csökkenteni, ha a kölcsön lényegtelen mind (a) a könyvvizsgálói munkacsoport tagja, mind pedig (b) az ügyfél szempontjából. Az a feltétel azonban, hogy a kölcsön AK szempontjából lényegtelen legyen nyilvánvalóan nem áll fenn, sem annak mértéke, sem pedig a nyújtás feltételei és körülményei miatt. Így KKT 62. § (4) értelmében „a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység nem végezhető el” ebben az esetben.

**3.5.5.3. Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások:****1. Könyvelés és bérszámfejtés:**

- a. a Hersteller AG részvényeit a frankfurti tőzsdére kereskedésre bejegyezték

**Válasz:**

Az LN Alfa Kft-nek a LN hálózati tagságából fakadóan a hálózat minden tagjának könyvvizsgálati ügyfelével szemben alkalmaznia kell a függetlenségi előírásokat. Az LN Quantum GmbH nevében a Loose Network hálózatra utaló „LN” „brand” megjelenítése jelzi, hogy maga is ennek a hálózatnak tagja. Mindezekből következően pedig a Hersteller AG (amely egy tőzsdén jegyzett EU PIE) és annak leányvállalata a Gyártó Kft. esetében is az LN Alfa Kft-nek mind a Rendelet, mind pedig az IESBA Kódex előírásait figyelembe kell vennie a nyújtható nem könyvvizsgálati szolgáltatások tekintetében (még akkor is, ha a Gyártó Kft-nek egyébként az LN Alfa Kft közvetlenül nem könyvvizsgálója és a Gyártó Kft egyébként nem jelentős a Hersteller AG szempontjából). A Rendelet 5. cikk c) és d) bekezdése pedig tiltott nem könyvvizsgálói szolgáltatásként rögzíti a könyvelést és a bérszámfejtést is. Így egyik szolgáltatást sem nyújthatja az LN Alfa Kft a Gyártó Kft-nek a Rendelet előírásai megsértése nélkül.

- b. a Hersteller AG egy nem nyilvános vállalkozás

**Válasz:**

Mivel ebben az esetben a Hersteller AG már nem minősül EU-n belüli közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak, így a Rendelet szabályait már nem kell vele kapcsolatban alkalmazni. Ugyanakkor az LN Alfa Kft-nek a Hersteller AG – és rajta keresztül annak leányvállalata a Gyártó Kft. is – az IESBA Kódex értelmezésében továbbra is könyvvizsgálati ügyfelének tekintendő a függetlenségi követelményeknek való megfelelés szempontjából. Ebben az esetben azt kell mérlegelni, hogy felmerülhet-e az önellenőrzés veszélye az esetlegesen nyújtott szolgáltatások miatt. Ebben az esetben, mivel magát a Gyártó Kft-t, amely részére a szolgáltatás nyújtására kerülne sor, nem az LN Alfa Kft, vagy bármely másik az LN Hálózathoz tartozó cég könyvvizsgálja, így az önellenőrzés kérdését a Hersteller AG konszolidált beszámolójának LN Quantum GmbH általi könyvvizsgálata szintjén kell elemezni.

**Bérszámfejtési szolgáltatások:**

A bérszámfejtési szolgáltatások jellegüknél fogva tipikusan mechanikus, rutinjellegű eljárásokat foglalnak magukba, megítélést, becslést vagy döntést igénylő tevékenységet gyakorlatilag nem igényelnek, így azok nyújtása a Kódex alkalmazásában nem kizárt könyvvizsgálati ügyfelek részére

**Könyvelési szolgáltatások:**

Ebből a szempontból a mérlegelendő releváns tényezők:

- i) a Gyártó Kft nem lényeges a Hersteller AG konszolidált beszámolója könyvvizsgálata szempontjából
- ii) a Gyártó Kft magyar beszámolóját és az azt alátámasztó könyvelést egy LN Hálózaton kívüli könyvvizsgáló ellenőrzi
- iii) a szóban forgó bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatásokat kizárólag olyan személyek nyújtják, akik a Hersteller AG könyvvizsgálatában semmilyen tekintetben nem érintettek.
- iv) a Gyártó Kft. beszámolójáért és a konszolidációs jelentéscsomagért is elsődlegesen a vezetés felelős, külső

könyvelőként az LN Alfa Kft. kizárólag „hozott anyagból” dolgozik

A fenti tényezők figyelembe vételével az LN Alfa Kft. arra a következtetésre juthat, hogy a könyvviteli szolgáltatások nyújtása a Gyártó Kft részére nem okoz függetlenséget veszélyeztető helyzetet. Azonban ki kell zárnia bármilyen vezetői felelősséggel járó feladatot (ideértve egyebek mellett az alkalmazott számviteli politikai döntéseket, jelentős megítélést és/vagy becslést igénylő döntéseket, stb.) a könyvelés valamint a beszámoló készítése tekintetében egyaránt.

2. Értékelési szolgáltatások:

**Válasz:**

Figyelembe véve minden körülményt – az értékelés valós célját, az értékelés közvetlen hatását és várható lényegességét az éves beszámolóra, az értékelés becslési jellegét és az abból szükségszerűen fakadó szubjektivitást, stb. – az értékelési szolgáltatás nyújtása valószínűsíthetően olyan mértékben veszélyeztetné a könyvvizsgáló függetlenségét, amelyet nem lehetne biztosítékok alkalmazásával sem elfogadható szintre mérsékelni (még akkor sem, ha a könyvvizsgáló cégnél vagy annak valamely másik kapcsolt vagy hálózati cégénél olyan személyek végeznék el a szolgáltatás, akik egyébként közvetlenül nem vesznek részt a könyvvizsgálatban).

3. Adótanácsadási szolgáltatás:

a. Komplex adóstruktúra teljes kidolgozása:

**Válasz:**

A felvázolt körülmények között a megbízás elfogadása – különös tekintettel a számviteli politika és a könyvviteli elszámolások tervezett módosítása kialakításában való aktív részvételre, a számviteli elszámolás megfelelőségét érintő jelentős mértékű szubjektivitásra, az adóstruktúra hatékonysága és az alkalmazásra kerülő konkrét számviteli elszámolás közötti szoros kapcsolatra, a könyvvizsgáló társaság részvételének terjedelmére a struktúra kialakításában, stb. – nagy a valószínűséggel olyan mértékben veszélyeztetné a könyvvizsgáló függetlenségét, hogy azt még biztosítékok alkalmazása (pl. az adótanácsadási munkában és a könyvvizsgálatban részt vevő személyek teljes elkülönítése) mellett sem lehetne elfogadható szintre mérsékelni.

b. Mérsékelt hatókörű adótervezési tanácsadás:

**Válasz:**

Lényeges mérlegelendő szempontok: i) a megbízás hatóköre nem terjedne ki magának a struktúrának kidolgozására ii) sem pedig a számviteli kezelés megtervezésre, és iii) az adótanácsadás terjedelme alapvetően támogató jellegű lenne; és ezen felül még iv) feltételes adómegállapítási kérelem is beadásra kerülne, amelynek megléte jelentősen mérsékelné az esetleges szubjektivitás mértékét. A fentiekre tekintettel ebben az esetben a megbízás valószínűleg nem veszélyeztetné a könyvvizsgáló függetlenségét olyan mértékben, amelyet szükség esetén ne lehetne biztosítékok alkalmazásával elfogadható szintre mérsékelni.

**3.5.5.4. Üzleti kapcsolatok:**

1. A könyvvizsgáló cég egy utazási iroda könyvvizsgálói ügyfele felajánlja, hogy a könyvvizsgáló cég minden alkalmazottja egységesen bármely az utazási iroda által hirdetett saját szervezésű út esetében a hivatalos árból 15% kedvezményt igényelhet, az egyéb – ügynöki jellegű – szolgáltatások (repülőjegy-, szállásfoglalás, utazási biztosítás kötele, stb.) esetében pedig, hogy azokat bekerülési értékükön – beleértve a végső szolgáltató által utólag elszámolásra kerülő várható kedvezmények beszámítását is – értékesebb könyvvizsgáló cég alkalmazottai felé. Az utazási iroda legnagyobb szerződéses ügyfelei esetében jellemzően

10% körüli csoportos kedvezményt biztosít szervezett útjai esetében – feltéve hogy az adott útra minimum 10 főt regisztrál az adott szerződéses ügyfél. Míg az ügynöki jellegű szolgáltatások esetében a szolgáltató aktuális árán – árrés nélkül – értékesíti, 0,5-2% közötti kezelési költség mellett.

**Válasz:**

Minden körülményt – különösen: az üzleti kapcsolat a piacinál lényegesen kedvezőbb jellegét, a könyvvizsgáló cégen belül potenciálisan érintettek széles körét és az üzleti kapcsolat egyénre nézve potenciálisan jelentős mértékét – figyelembe véve a függetlenséget potenciálisan veszélyeztető helyzet nagy valószínűséggel még esetleges biztosítékok alkalmazásával sem lehetne elfogadható szintre mérsékelni. Így a könyvvizsgáló cégnek vissza kell utasítania, hogy az alkalmazottai javára hasonló egyedi kedvezményt biztosítson a könyvvizsgálói ügyfél.

2. A könyvvizsgáló cég az egyik ingatlanhasznosítással foglalkozó könyvvizsgálói ügyfele tulajdonában lévő irodaházban bérel irodákat működési célból. Az ügyfélnek összesen 6 hasonló méretű bérbe adási célú irodaház van a tulajdonában. A könyvvizsgáló cég összesen 2 szintet bérel az egyik 8 emeletes irodaházból. A bérleti szerződés feltételei minden tekintetben megfelelnek az ingatlanhasznosító cég más bérleti esetében általánosan alkalmazott szerződéses feltételeinek.

**Válasz:**

Mivel a könyvvizsgáló cég a szokásos üzletmenet során és szokásos piaci feltételek mellett veszi igénybe a szolgáltatást, így ebben a tekintetben függetlenséget veszélyeztető körülmény nem áll fenn. Ugyanakkor – mivel az irodabérleti díj valószínűsíthetően az egyik legjelentősebb költségtényező a könyvvizsgáló cégnél, továbbá a megfelelő irodakapacitás és infrastruktúra rendelkezésre állása szükséges a könyvvizsgáló cég zavartalan működéséhez – releváns lehet mérlegelni azt is, hogy keletkeztet-e ez az üzleti kapcsolat olyan mértékű kitettséget – minden releváns körülményt figyelembe véve (beleértve az irodapiac likviditását is) – amely már befolyással lehet a könyvvizsgáló cég függetlenségére; és adott esetben megfontolni biztosítékok alkalmazását annak elfogadható szintre mérséklésére.

### 3.5.5.5. Családi és személyes kapcsolatok:

1. A 3.5.4.3. feladatban felvázolt alaphelyzet azzal a különbséggel, hogy az LN Alfa Kft.-t a Gyártó Kft. könyvvizsgálatával szeretnék megbízni (kizárólagos jelleggel, azaz könyvvizsgálaton kívüli egyéb szakmai szolgáltatás nyújtására nem kerülne sor).

**Válasz:**

A szoros személyes kapcsolat a Gyártó Kft. ügyvezetője és Béta Béla, az LN Alfa Kft. tulajdonos-ügyvezetője között olyan mértékben veszélyeztetné a függetlenséget, amelynek megfelelő szintre történő mérséklése biztosítékok alkalmazásával sem valószínűsíthető. (Ennek mérlegelésekor figyelembe kell venni azt a tényt is, hogy az LN Alfa kamarai tag könyvvizsgáló tagjai egymás házastársai, így a személyes kapcsolatok is lényegében „összefonódnak”.)

2. A Family Business Kft. tulajdonosai a Társaság főkönyvelőjének, Könyvesné Kaczor Erzsébetnek a kezdeményezésére Könyvesné lányát, Könyves Rozáliát bízzák meg a Társaság 2019. évi éves beszámolója könyvvizsgálatával.

**Válasz:**

A szoros rokoni kapcsolat a főkönyvelő és könyvvizsgáló között – figyelembe véve a főkönyvelőnek a beszámoló összeállítása tekintetében fennálló átfogó felelősségét – olyan mértékben veszélyeztetné a függetlenséget, amelynek megfelelő szintre történő mérséklése biztosítékok alkalmazásával sem lehetséges. Ily módon a könyvvizsgálói megbízás nem fogadható el.

3. A könyvvizsgáló munkacsapat egyik asszisztense jelzi, hogy a bátyja a könyvvizsgálati ügyfélnél a környezetvédelmi osztályán osztályvezetőként dolgozik.

**Válasz:**

A szoros személyes (közeli hozzátartozó) kapcsolat hatása a könyvvizsgálat szempontjából ebben az esetben észszerűen valószínűsíthetően csak egy adott területre (környezetvédelem: környezetvédelmi jellegű költségek, ráfordítások, beruházások, környezetvédelmi céltartalék, stb.) korlátozódik. Erre tekintettel megfelelő biztosítékok mellett az adott asszisztens tagja maradhat a könyvvizsgálói munkacsapatnak, azonban azon területek vizsgálatában közvetett módon sem vehet részt, amelyek a testvére hatáskörébe tartoznak vagy azt érintik.

### 3.5.5.6. Ajándékok és vendéglátás:

1. Az audit ügyfél ügyvezetője és gazdasági vezetője meghívnak egy ebédre egy közeli étterembe, hogy megbeszéljék a könyvvizsgálat státuszát, és a könyvvizsgálat során felmerült kérdéseket, észrevételeket.

**Válasz:**

Egy egyszerű üzleti ebéd meghívás jellemzően nem kellene, hogy jelentősen veszélyeztesse a könyvvizsgáló függetlenségét a Kódex 290.225 szakasza figyelembevételével, de a meghívás konkrét körülményeit (pl. milyen célból, milyen jellegű étterem, stb.) mérlegelni kell.

2. Mivel a fenti megbeszélésen egy jelentős értékvesztés kérdésében nem sikerült megegyezésre jutni, azonban a Társaság ügyvezetője mindenképpen szeretné a beszámolót és annak könyvvizsgálatát a következő hét elejéig teljesen véglegesíteni, lezárni, ezért meghív a családjával a hétvégére egy adriai-tengeri hajókirándulásra, hogy ott – kötetlenebb körülmények között folytatva a kérdésben az egyeztetést – konklúzióra juthassatok a még nyitott témában.

**Válasz:**

Egy ilyen jellegű vendéglátás – tekintettel mind a meghívás körülményeire mind pedig annak értékére – elfogadása olyan jelentős veszéllyel járna a könyvvizsgáló függetlenségére, hogy az a Kódex 290.225 szakasza alapján nem lenne elfogadható.

3. A szokásos éves karácsonyi üzleti ajándékozás keretében az audit ügyfél vezetése téged is megajándékoz a vevői és jelentősebb szállítói vezetése számára hagyományosan küldött jelképes értékű karácsonyi ajándékkal.

**Válasz:**

Tekintettel az adott üzleti ajándék minden körülményére – a Társaság a szokásos módon, üzleti partnerei szélesebb körében adja és annak értéke jelentéktelen, ezért nem valószínű, hogy annak elfogadása, a Kódex 290.225 szakasza figyelembevételével, jelentősen veszélyeztetné a könyvvizsgáló függetlenségét.

4. Egy elektronikai kereskedő könyvvizsgálati ügyfeled gazdasági igazgatója születésnapod alkalmából a Társaság nevében meglep egy új középkategóriás üzleti laptop modellel.

**Válasz:**

Mivel sem az ajándékozás körülményei nem tekinthetők szokásosnak, sem pedig annak értéke nem tekinthető jelentéktelennek, ezért annak elfogadása olyan jelentős veszéllyel járna a könyvvizsgáló függetlenségére, hogy az a Kódex 290.225 szakasza alapján nem lenne elfogadható.

Kivonat a 2007. évi LXXV. törvényből

„Függetlenség

**61. § (1)** A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenysége során köteles

- a) a függetlenségét megőrizni, és
- b) objektív, pártatlan véleményt formálni.

(2) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem vehet részt megbízója döntéseinek meghozatalában.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben foglaltak a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat eredményét közvetlenül vagy közvetve befolyásolni képes más személyekre is vonatkozik.

(4) Az (1) bekezdés szerinti függetlenségnek azon üzleti év első napjától, amelyre a könyvvizsgálat vonatkozik, az üzleti év éves beszámolójára, összevont (konszolidált) éves beszámolójára vonatkozó jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói feladatok teljesítéséig kell fennállnia.

**62. § (1)** Az alábbi személyek és a megbízó között nem állhat fenn olyan közvetlen vagy közvetett vagyoni, pénzügyi, munkavégzésre irányuló, üzleti vagy egyéb kapcsolat (ideértve a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásán túlmenően nyújtott szakmai és egyéb szolgáltatást is), amely a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég függetlenségét veszélyezteti:

- a) a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég,
- b) a könyvvizsgáló cég hálózata, vezető tisztségviselői, munkavállalói, munkaviszony jellegű jogviszonyban foglalkoztatott személyek,
- c) olyan egyéb személyek, akinek a szolgáltatásai a kamarai tag könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak,
- d) a kamarai tag könyvvizsgálóhoz, könyvvizsgáló céghez ellenőrzés folytán közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódó személyek.

(2) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására irányuló megbízást csak akkor vállalhat el, ha az a függetlenségét nem veszélyezteti.

(3) A kamarai tag könyvvizsgálónak, a könyvvizsgáló cégnek a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátása során a függetlenségét fenyegető veszélyeket (ideértve különösen a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, annak hálózata, valamint a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat eredményét befolyásolni képes bármely személy, és a vizsgált gazdálkodó közötti pénzügyi, személyes, üzleti, munka- vagy egyéb viszony miatt fennáll az önellenőrzés, érdekelttség, érdekképviselés, bizalmi viszony vagy megfélemlítés veszélyét) folyamatosan figyelemmel kell kísérnie.

(4) Ha a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a függetlenségét fenyegető veszélyeket észlel, meg kell tennie a szükséges intézkedéseket a veszély elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére. Ha ez nem lehetséges, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység nem végezhető el.

(5) A kamarai tag könyvvizsgálónak, a könyvvizsgáló cégnek a függetlenségét ért veszélyeket és az elhárításukra tett intézkedéseket a könyvvizsgálói dokumentációban dokumentálnia kell.

(6) Ha az üzleti év során a vizsgált gazdálkodót felvásárolja egy másik gazdálkodó, vagy a vizsgált gazdálkodó egyesül egy másik gazdálkodóval, vagy felvásárol egy másik gazdálkodót, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó kamarai tag könyvvizsgálónak vagy a könyvvizsgáló cégnek fel kell tárnia és értékelnie kell minden olyan meglévő vagy közelmúltbeli érdekeltséget és kapcsolatot, beleértve az adott gazdálkodónak nyújtott, jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységen túlmenően nyújtott szakmai és más szolgáltatásokat is, amely - a rendelkezésre álló óvintézkedéseket figyelembe véve - sérthetné a könyvvizsgáló függetlenségét és azt a képességét, hogy az egyesülés vagy a felvásárlás tényleges megtörténtét követően folytassa a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátását.

(7) A (6) bekezdés alkalmazását követően a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó kamarai tag könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég haladéktalanul, de legfeljebb három hónapon belül megtesz minden szükséges lépést azon fennálló érdekeltségei vagy kapcsolatai megszüntetése érdekében, amely érdekeltségek vagy kapcsolatok sértenék a függetlenségét, és óvintézkedéseket alkalmaz a függetlenségét korábbi vagy fennálló érdekeltségeiből és kapcsolataiból fakadóan fenyegető veszélyek elhárítására vagy elfogadhatóvá szintre való csökkentésére.

(8) A kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég - jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásáról szóló megbízás elfogadása vagy folytatása előtt - az (5) bekezdésben foglaltan túl a könyvvizsgálói dokumentációban értékelni és dokumentálni köteles, hogy

- a) rendelkezik-e a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges megfelelő szaktudással és megfelelő minősítéssel rendelkező taggal, munkavállalóval, vagy munkaviszony jellegű jogviszonyban foglalkoztatott más személlyel;

- b) rendelkezik-e a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges idővel és erőforrással;

- c) a fő könyvvizsgáló partner szerepel-e a kamara tag könyvvizsgálók nyilvántartásában.

**63. § (1) A 62. § (3) bekezdésének alkalmazásában a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég függetlenségét veszélyeztetheti, ha**

- a) a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, valamint azon könyvvizsgálói hálózat más tagja, amelyhez a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég tartozik, által végzett jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységgel összefügg a megbízó részére teljesítendő vagy teljesített szakmai és egyéb szolgáltatás,

- b) a megbízó vezető tisztségviselője vagy vezető állású munkavállalója a kamarai tag könyvvizsgáló közeli hozzátartozója,

- c) olyan gazdálkodó tekintetében lát el jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet, amelynél saját maga vagy közeli hozzátartozója a megbízását megelőző két éven belül a legfőbb irányító (vezető) szervnek vagy a felügyelő testületnek a tagja volt vagy a megbízás időtartama alatt is tagja,

- d) a kamarai tag könyvvizsgálóra, a könyvvizsgáló cégre a megbízó bármilyen módon nyomást gyakorol.

(1a) A kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, illetve ezek tagjai, munkavállalói és munkaviszony jellegű jogviszonyban foglalkoztatott más személyek és olyan egyéb természetes személy, akinek a szolgáltatásai a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak, és akik közvetlenül részt vesznek a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységben, valamint a velük szoros kapcsolatban lévő személyek birtokában vagy a tulajdonában nem lehet a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységük körében vizsgált valamely gazdálkodó által kibocsátott, garantált vagy egyéb módon támogatott pénzügyi eszköz, továbbá nem vehetnek részt ilyen eszközökkel végrehajtott ügyletekben.

(1b) Az (1a) bekezdés rendelkezése alól kivételt jelent a diverzifikált kollektív befektetési formákban közvetett módon fennálló érdekeltség.

(1c) Az (1a) bekezdés szerinti személyek vagy szervezetek egy adott vizsgált gazdálkodó jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységében nem vehetnek részt, és annak eredményét egyéb módon sem befolyásolhatják, ha e személyek vagy szervezetek

- a) a vizsgált gazdálkodó pénzügyi eszközeinek tulajdonosai, kivéve, ha érdekeltségük közvetetten, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn;

- b) a vizsgált gazdálkodóval kapcsolatban álló valamely szervezet pénzügyi eszközeinek tulajdonosai, és e tulajdonviszony összeférhetetlenséget okozhat, kivéve, ha érdekeltségük közvetetten, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn;

- c) a vizsgált gazdálkodóval munkaviszonyban, üzleti vagy egyéb olyan kapcsolatban álltak, amely összeférhetetlenséget okozhat vagy általában összeférhetetlenséget okozónak tekinthető.

(1d) Az (1a) bekezdésben említett személyek vagy cégek nem kérhetnek és nem fogadhatnak el ajándékot vagy ingyenes szolgáltatást a vizsgált gazdálkodótól vagy valamely hozzá kapcsolódó szervezettől, kivéve, ha az jelentéktelen értékűnek minősül.

(2) Külön jogszabály a függetlenséget veszélyeztető más eseteket is megállapíthat.

(3) Könyvvizsgáló cég esetében a függetlenségre vonatkozó rendelkezéseket a könyvvizsgáló cég nevében jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet végző összes kamarai tag



könyvvizsgálóra alkalmazni kell. Bármely kamarai tag könyvvizsgáló függetlenségének veszélyeztetése egyben a könyvvizsgáló cég függetlensége veszélyeztetésének minősül.

(4) Könyvvizsgáló cég esetében a függetlenségre vonatkozó rendelkezéseket a könyvvizsgáló cég legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének és felügyelő testületének összes tagjára, valamint a vezető állású munkavállalóira is alkalmazni kell.

**64. § (1)** A kamarai tag könyvvizsgáló a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátása során nem utasítható és senki által nem befolyásolható.

(2) A könyvvizsgáló cég, valamint a könyvvizsgáló cég kapcsolt vállalkozásai legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének és felügyelő testületének tagjai nem avatkozhatnak be olyan módon a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásába, amely veszélyezteti a könyvvizsgáló cég nevében jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet végző kamarai tag könyvvizsgáló függetlenségét és pártatlanságát.

**65. §** A függetlenséggel, objektivitással és pártatlansággal kapcsolatos részletszabályokat a kamara az alapszabályában és az etikai szabályzatában állapítja meg.”

Korábbi, megbízott kamarai tag könyvvizsgáló foglalkoztatásának tilalma<sup>1</sup>

**65/A. §<sup>2</sup>** A kamarai tag könyvvizsgáló, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység elvégzésére irányuló megbízás megszűnését követően legalább egy éven át, közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálata esetében legalább két éven át

- a) nem tölthet be vezető tisztséget a vizsgált gazdálkodónál;
- b) nem lehet a vizsgált gazdálkodó audit bizottságának tagja, vagy ilyen bizottság hiányában az audit bizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testület tagja;
- c) nem lehet a vizsgált gazdálkodó irányító testületének nem ügyvezető tagja,
- d) nem lehet a vizsgált gazdálkodó felügyelő testületének tagja.

<sup>1</sup> Beiktatta: 2016. évi XLIV. törvény 25. §. Hatályos: 2016. VI. 4-től.

<sup>2</sup> Beiktatta: 2016. évi XLIV. törvény 25. §. Hatályos: 2016. VI. 4-től.

## Kivonat az 537/2014/EU Rendeletből

## 4. cikk

## Könyvvizsgálói díjak

(1) A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységeknél végzett, jogszabályban előírt könyvvizsgálat díja nem lehet sikerdíj.

A 2006/43/EK irányelv 25. cikkének sérelme nélkül, az első albekezdés alkalmazásában a sikerdíj a könyvvizsgálói tevékenységért járó olyan díj, amelyet előre meghatározott alapon, egy ügylet kimenetelének vagy eredményének, vagy az elvégzett munka eredményének függvényében számítanak ki. A bíróság vagy illetékes hatóság által megállapított díj nem tekintendő sikerdíjnak.

(2) Ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég a vizsgált gazdálkodó egységnek, a vizsgált gazdálkodó egység anyavállalatának vagy az általa kontrollált vállalkozásoknak három vagy több egymást követő pénzügyi évben az e rendelet 5. cikkének (1) bekezdésében említettektől eltérő nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat nyújt, akkor az ilyen szolgáltatások díjának összege egy adott pénzügyi évben legfeljebb a vizsgált gazdálkodó egységnek és – adott esetben – anyavállalatának, az általa kontrollált vállalkozásoknak és az ezen vállalkozáscsoport összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásainak jogszabályban előírt könyvvizsgálataért az elmúlt három egymást követő pénzügyi évben fizetett díjak átlagának 70 %-a lehet.

Az első albekezdésben meghatározott korlátok alkalmazása alól ki kell zárni az 5. cikk (1) bekezdésében említettektől eltérő, az uniós és a nemzeti jogszabályokban előírt nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat.

A tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy az illetékes hatóság a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég kérelmére kivételes alapon engedélyezheti, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég valamely vizsgált gazdálkodó egység tekintetében két pénzügyi évet nem meghaladó időtartamra mentesüljön az első albekezdés követelményei alól.

(3) Ha egy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységtől kapott díjak összege az elmúlt három egymást követő pénzügyi év mindegyikében meghaladja a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég vagy adott esetben a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot ezen pénzügyi évek mindegyikében elvégző csoportkönyvvizsgáló teljes díjbevételeinek 15 %-át, akkor a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy a könyvvizsgáló cégnek, vagy – az esettől függően – a csoportkönyvvizsgálónak tájékoztatnia kell az auditbizottságot erről a tényről, és meg kell vitatnia az auditbizottsággal a függetlenségét veszélyeztető tényezőket és a veszély mérséklésére alkalmazott óvintézkedéseket. Az auditbizottságnak mérlegelnie kell, hogy a könyvvizsgálói jelentés kiadása előtt el kell-e végeztetni a könyvvizsgálói megbízás minőség-ellenőrzését más jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóval vagy könyvvizsgáló céggel.

Ha egy ilyen, közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységtől kapott díjak összege továbbra is meghaladja a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég vagy – az esettől függően – a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot ezen pénzügyi évek mindegyikében elvégző csoportkönyvvizsgáló teljes díjbevételeinek 15 %-át, az auditbizottságnak objektív okok alapján döntenie kell arról, hogy az ilyen szervezet vagy szervezetcsoport jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálója vagy könyvvizsgáló cége vagy csoportkönyvvizsgálója folytathatja-e a

jogszabályban előírt könyvvizsgálat elvégzését egy további, két évet semmiképpen nem meghaladó időtartamra.

## 5. cikk

### A nem könyvvizsgálói szolgáltatások nyújtásának tilalma

(1) Egy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység jogszabályban előírt könyvvizsgálatát végző, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég, illetve ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég egy hálózathoz tartozik, e hálózat valamely tagja, nem nyújthat az Unión belüli vizsgált gazdálkodó egységnek, anyavállalatának vagy általa kontrollált vállalkozásoknak semmilyen tiltott, nem könyvvizsgálói szolgáltatást

a) a vizsgált időszak kezdete és a könyvvizsgálói jelentés kiadása közötti időszakban; valamint

b) az a) pontban említett időszakot közvetlenül megelőző pénzügyi évben a második albekezdés ~~e~~ e) pontjában felsorolt szolgáltatások tekintetében.

E cikk alkalmazásában a tiltott, nem könyvvizsgálói szolgáltatások az alábbiak:

a) az alábbiakkal kapcsolatos adóügyi szolgáltatások:

- i. adóügyi formanyomtatványok elkészítése;
- ii. béradó;
- iii. vámok;
- iv. az állami támogatások és adókedvezmények azonosítása, kivéve, ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég általi segítségnyújtást e szolgáltatások tekintetében jogszabály írja elő;
- v. az adóhatóságok adóellenőrzéseivel kapcsolatos segítségnyújtás, kivéve, ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég általi segítségnyújtást ezen ellenőrzések tekintetében jogszabály írja elő;
- vi. a közvetlen és közvetett, valamint a halasztott adó kiszámítása;
- vii. adótanácsadás;

b) olyan szolgáltatások, amelyek a vizsgált gazdálkodó egység vezetésében vagy döntéshozatalában való bármilyen szerepvállalással járnak;

c) könyvvitel, valamint számviteli nyilvántartások és pénzügyi kimutatások készítése;

d) bérszámfejtés;

e) belső ellenőrzési vagy kockázatkezelési eljárások kialakítása és végrehajtása a pénzügyi információk kialakítására és/ vagy ellenőrzésére vagy a pénzügyi információtechnológiai rendszerek kialakítására és végrehajtására vonatkozóan;

f) értékelési szolgáltatások, ideértve az aktuáriusi vagy a jogvitákkal kapcsolatos támogató szolgáltatásokkal összefüggésben végzett értékeléseket is;

g) az alábbiakkal kapcsolatos jogi szolgáltatások:

- i. általános tanácsadás;
- ii. tárgyalás a vizsgált gazdálkodó egység nevében; és
- iii. jogi képviselet jogviták rendezése során;

h) a vizsgált szervezet belső audit funkciójával kapcsolatos szolgáltatások;

i) a vizsgált gazdálkodó egység finanszírozásával, tőkeszerkezetével és tőkeallokációjával, valamint befektetési stratégiájával összefüggő szolgáltatások, a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos bizonyosságot nyújtó szolgáltatások nyújtásának kivételével, ideértve a vizsgált gazdálkodó egység által kiadott tájékoztatókkal kapcsolatos megerősítő levelek kiadását is;

j) a vizsgált gazdálkodó egység részvényeinek bevezetése, kereskedése vagy jegyzése;

k) az alábbiakkal kapcsolatos humánerőforrás-szolgáltatások:

i. olyan vezetői pozíció, amely lehetővé teszi jelentős befolyás gyakorlását a jogszabályban előírt könyvvizsgálat tárgyát képező számviteli nyilvántartások és pénzügyi kimutatások elkészítése felett, ha ezek a szolgáltatások az alábbiakat foglalják magukban:

- jelöltek keresése az ilyen pozíciókba, vagy
- az ilyen pozíciókra jelentkező személyek referenciáinak ellenőrzése.

ii. a szervezeti felépítés kialakítása; és

iii. költségellenőrzés.

(2) A tagállamok megtilthatják az (1) bekezdésben felsoroltaktól eltérő szolgáltatások nyújtását, amennyiben azokat a függetlenségre veszélyesnek tartják. A tagállamok közlik a Bizottsággal, ha az (1) bekezdésben szereplő listára más szolgáltatásokat is felvesznek.

(3) Az (1) bekezdés második albekezdésétől eltérve a tagállamok engedélyezhetik az a) pont i., valamint iv–vii. alpontjában és az f) pontban említett szolgáltatások nyújtását, feltéve, hogy az alábbi követelmények teljesülnek:

a) sem külön, sem együttesen nincsenek közvetlen hatással, illetve külön és együttesen is elhanyagolható hatással vannak a vizsgált pénzügyi kimutatásokra;

b) a 11. cikk szerinti, az auditbizottsághoz címzett kiegészítő jelentésben átfogóan dokumentálták és elmagyarázták az auditált pénzügyi kimutatásokra gyakorolt becsült hatást; valamint

c) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég megfelel a 2006/43/EK irányelvben meghatározott függetlenségi elveknek.

(4) Egy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység jogszabályban előírt könyvvizsgálatát végző, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég, illetve ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég egy hálózathoz tartozik, e hálózat bármely tagja nyújthat a vizsgált gazdálkodó egységnek, anyavállalatának vagy az általa kontrollált vállalkozásoknak az (1) és (2) bekezdésben említett tiltott, nem könyvvizsgálói szolgáltatásoktól eltérő nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat, amennyiben az auditbizottság, miután a 2006/43/EK irányelv 22b. cikkével összhangban megfelelően felmérte a függetlenséget fenyegető veszélyeket és az alkalmazott óvintézkedéseket, ezt jóváhagyta. Az auditbizottságnak adott esetben iránymutatásokat kell kiadnia a (3) bekezdésben említett szolgáltatások tekintetében.

A tagállamok szigorúbb szabályokat is megállapíthatnak azon feltételekre vonatkozóan, amelyek mellett egy jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég, illetve egy olyan hálózat valamely tagja, amelyhez a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég tartozik, az (1) bekezdésben említett tiltott, nem könyvvizsgálói szolgáltatásoktól eltérő nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat nyújthat a vizsgált gazdálkodó egységnek, anyavállalatának vagy az általa kontrollált vállalkozásoknak.

(5) Ha egy olyan a hálózatnak valamely tagja, amelyhez a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység jogszabályban előírt könyvvizsgálatát végző, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég tartozik, egy a vizsgált közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység

kontrollja alatt álló, harmadik országban bejegyzett vállalkozás részére az e cikk (1) és (2) bekezdésében említett nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat nyújt, akkor az érintett jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy könyvvizsgáló cégnek fel kell mérnie, hogy függetlenségét veszélyeztetik-e a hálózat tagja által ekként nyújtott szolgáltatások.

Ha az ekként nyújtott szolgáltatások befolyásolják a függetlenségét, akkor a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy a könyvvizsgáló cégnek adott esetben óvintézkedéseket kell alkalmaznia a harmadik országban ekként nyújtott szolgáltatásokból eredő veszélyek mérséklése érdekében. A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység jogszabályban előírt könyvvizsgálatát csak akkor végezheti a továbbiakban is, ha e rendelet 6. cikkével és a 2006/43/EK irányelv 22b. cikkével összhangban igazolni tudja, hogy ezen szolgáltatások nyújtása nem befolyásolja szakmai ítélőképességét és a könyvvizsgálói jelentést.

E bekezdés alkalmazásában:

- a) a vizsgált gazdálkodó egység döntéshozatalában való részvételt, valamint az (1) bekezdés második albekezdésének b), c) és e) pontjában említett szolgáltatások nyújtását úgy kell tekinteni, hogy az minden esetben érinti a függetlenséget, és ez óvintézkedésekkel nem mérsékelhető;
- b) az (1) bekezdés második albekezdésének b), c) és e) ponttól eltérő pontjaiban említett szolgáltatások nyújtását úgy kell tekinteni, hogy érinti a függetlenséget, és hogy az ezáltal okozott veszély mérséklésére óvintézkedéseket tesz szükségessé.

## 6. cikk

A jogszabályban előírt könyvvizsgálat előkészítése és a függetlenséget fenyegető veszélyek felmérése

(1) Egy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység jogszabályban előírt könyvvizsgálatára szóló megbízás elfogadása vagy folytatása előtt a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég köteles a 2006/43/EK irányelv 22b. cikkének rendelkezésein felül felmérni és dokumentálni a következőket:

- a) azt, hogy teljesíti-e az e rendelet 4. és 5. cikkében rögzített követelményeket,
- b) azt, hogy teljesülnek-e az e rendelet 17. cikkében rögzített feltételek,
- c) a 2005/60/EK irányelv sérelme nélkül, a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység felügyelő, irányító és ügyvezető testületei tagjainak integritását.

(2) A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég köteles:

- a) évente írásban igazolni az auditbizottságnak, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot végző, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég és könyvvizsgáló partnerek, szenior menedzserek és menedzserek függetlenek a vizsgált gazdálkodó egységtől;
- b) megvitatni az auditbizottsággal a függetlenségét fenyegető veszélyeket, valamint az általa e veszélyek csökkentésére alkalmazott, az (1) bekezdés szerint dokumentált óvintézkedéseket.